

Pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht

Pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht

Proefschrift ter verkrijging van de graad van doctor
aan de Radboud Universiteit Nijmegen
op gezag van de rector magnificus prof. dr. J.H.J.M. van Krieken,
volgens besluit van het college van decanen
in het openbaar te verdedigen op

donderdag 23 februari 2017,

om 14:30 uur precies

door

Marionne Maria Kors

geboren op 25 mei 1967

te Edam

Promotoren: prof. dr. mr. R.E.C.M. Niessen
prof. dr. mr. P.H.P.H.M.C. van Kempen

Leden manuscriptcommissie: prof. mr. P.M. Frielink (voorzitter)
mr. dr. W.E.C.A. Valkenburg (Gerechtshof
's-Hertogenbosch)
prof. mr. dr. G.J.M.E. de Bont (Erasmus
Universiteit Rotterdam)



Wolters Kluwer

Deventer – 2017

Voor Michaël: Soms zeggen woorden meer dan daden

VOORWOORD

“He used often to say there was only one Road; that it was like a great river: its springs were at every doorstep, and every path was its tributary. “It’s a dangerous business, Frodo, going out of your door,” he used to say. “You step into the Road, and if you don’t keep your feet, there is no knowing where you might be swept off to.”¹

Dit had ik mij al een aantal jaren geleden voorgenomen: het voorwoord schrijf ik bij de Grazerhütte. En daar zit ik dan, op 1.900 meter hoogte, met uitzicht op de bergen en het Krakaudal. En zoals iedere keer overvalt mij hier het gevoel dat alles wat “beneden” gebeurt niet meer zo van belang is.² Daar geniet ik van, omdat het mijn dagelijkse beslommeringen in perspectief zet.

Terugkijkend op de afgelopen zeven jaar ben ik veel mensen dank verschuldigd.

Aan de auteurs, rechters en advocaten-generaal wier gedachtengoed mij heeft geïnspireerd en verder heeft gebracht.

Aan mijn werkgever, de belastingdienst, die het vertrouwen en de ruimte heeft gegeven om dit project te volbrengen, niet alleen door tijd daarvoor vrij te maken, maar ook door mijn wetenschappelijke onafhankelijkheid te respecteren.³ Aan mijn collega’s van Grote Ondernemingen in Arnhem, in het bijzonder Jeroen, Theo en Jurjen, altijd geïnteresseerd in mijn bevindingen en nooit te beroerd om mij weer met beide benen op de grond te zetten. Aan Jan die de redactie van het manuscript voor zijn rekening heeft genomen. Aan Eric “niet zeuren, Kors” en Ivo. Aan Jan die de afgelopen jaren over mij heeft gewaakt en

1. J.R.R. Tolkien, *The Lord of the Rings*.
2. Een wetenschappelijke verklaring hiervoor zou kunnen zijn dat je onverschilliger wordt doordat je door de ijle lucht minder zuurstof binnenkrijgt.
3. Dit werkt twee kanten op: ik heb niet opgeschreven wat mijn werkgever vindt en mijn werkgever hoeft niet te vinden wat ik heb opgeschreven.

niet heeft geaarzeld om in te grijpen als de kar te zwaar beladen raakte. En aan Marc, het geweten van de belastingdienst/Grote Ondernemingen, die van begin af aan bij dit project betrokken is geweest en straks bij de verdediging naast mij staat.

Aan mijn promotoren die elkaar zo goed aanvulden. René, altijd vol vertrouwen, en Piet Hein, mij steeds maar weer uitdagend om hoger te reiken.

Maar vooral aan hen die mij dierbaar zijn ben ik veel dank verschuldigd. Aan mijn trouwe vriendinnen, Esther, Anne, Caroline, die ondanks al die jaren verwaarlozing toch niet zijn weggelopen, zelfs trots op mij zijn. Aan mijn ouders.

Maar het meest aan mijn gezin. Voor mij waren die zeven jaar onderzoek gewoon heel vaak leuk (hoewel het nu ook wel welletjes is). Ik heb de computer overal mee naar toe gesleept; ik heb genoten van de bezoeken aan de verschillende bibliotheken in binnen- en buitenland (Salzburg, midden in de stad, met na afloop een taartje bij Tomaselli). Ik heb het niet erg gevonden om minder aandacht aan het huishouden te besteden – dat is toch al nooit, tot verdriet van mijn moeder, mijn favoriete bezigheid geweest – en in feesten en partijen ben ik ook nooit zo geïnteresseerd geweest. Maar ongetwijfeld is het hoogst irritant geweest als het eten weer niet op tijd klaar was omdat ik nog even iets moest nakijken en vervolgens compleet de tijd vergat, als ik weer niet goed luisterde terwijl er tegen mij werd gepraat omdat ik nog over een probleem aan het nadenken was of als ik weer eens niet mee wilde omdat ik nog even iets moest uitwerken. Dat alles gecombineerd met een bij vlagen ernstige mate van verstrooidheid of zoals onze jongste dochter opmerkte: “Mama, qua normaliteit heb je geen gram hersens meer” en de soms minimale aandacht voor mijn verschijning, of zoals onze oudste dochter zei: “Mam, ik weet niet wát je gedaan hebt met je haar, maar je begint nu zelfs op je proefschrift te lijken”, moet mij wel tot de conclusie brengen dat ik mijn man en dochters de afgelopen jaren zeer te kort heb gedaan.

Mijn grootste dank gaat daarom uit naar mijn man – hij zit nu hier bij de Grazerhütte tegenover mij aan het bier – en onze dochters. Voor iets wat voor hen lange tijd niet echt tastbaar is geweest hebben ze mij, de een wat gemakkelijker dan de ander, met liefde de ruimte gegeven. Zoals mijn man het verwoordde: “Daar mag je best trots op zijn, dat mama iets kan schrijven wat niemand begrijpt”.

Welnu, het is af. Ik ga weer terug naar zeenniveau.

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord	VII
Afkortingen	XIX
HOOFDSTUK 1	
Inleiding	1
1.1 Aanleiding voor het onderzoek	1
1.2 Doel en benaderingswijze	5
1.3 Afbakening van het onderzoek	7
1.4 Hoofdstukindeling en vooruitblik	9
1.5 Bronnen en onderzoeksmethodiek	12
1.6 Slotopmerkingen	13
HOOFDSTUK 2	
Het pleitbare standpunt	15
2.1 Inleiding	15
2.2 Onderscheid tussen twee vragen	16
2.2.1 Onderscheid tussen de twee vragen in het fiscale boeterecht	16
2.2.2 Onderscheid tussen de twee vragen in het fiscale strafrecht	18
2.3 De invulling van het pleitbaar standpunt begrip	19
2.3.1 Geen subjectieve criteria	19
2.3.2 Drie objectieve voorwaarden voor een pleitbaar standpunt	21
2.4 Interpretatie van het recht of toepassing van het recht op de feiten (1)	22
2.4.1 Onderscheid tussen feitelijke en rechtskundige standpunten	22
2.4.2 Interpretatie of toepassing van het recht	25
2.4.3 Geen verplichting om te stellen en te beargumenteren dat een standpunt pleitbaar is	25
2.5 Naar objectieve maatstaven voldoende verdedigbaar (2)	29
2.5.1 Rechtskundige standpunten die door een belastingrechter zijn gevolgd	29
	IX

2.5.1.1	Standpunten die door een belastingrechter in eerdere feitelijke instantie zijn gevolgd	29
2.5.1.2	Standpunten die door een belastingrechter in feitelijke instantie in een andere maar vergelijkbare zaak zijn gevolgd	32
2.5.1.3	Uitsluitend gevolgde standpunten over het belastinggeschil	32
2.5.2	Rechtskundige standpunten die niet door een belastingrechter zijn gevolgd	33
2.5.2.1	Omstandigheden waaronder een pleitbaar standpunt kan ontstaan	33
2.5.2.2	Moment aan de hand waarvan wordt beoordeeld of een standpunt pleitbaar is	35
2.5.3	Situaties waarin een pleitbaar standpunt is aangenomen	37
2.5.4	Rechtsvinding in vogelvlucht en de ruimte voor een pleitbaar standpunt	39
2.5.4.1	Interpretatie en toepassing van wets- en uniebepalingen	40
2.5.4.2	Zelfstandige fiscale kwalificatie	42
2.5.4.3	Bijzondere rechtsvindingsmethoden	43
2.5.4.4	Mogelijk conflicterende bepalingen	44
2.5.4.5	Interpretatie van jurisprudentie	45
2.5.4.6	Beleidsbesluiten	46
2.5.5	Wanneer zijn er voldoende argumenten voorhanden voor een pleitbaar standpunt?	46
2.5.6	Argumenten ontleend aan de literatuur	48
2.5.7	Het pleitbaar standpunt begrip buiten Nederland	49
2.6	Binding met de desbetreffende zaak: feiten en aangifte(n) (3)	52
2.6.1	Binding met de vastgestelde feiten	53
2.6.2	Binding met de ingediende aangifte(n)	55
2.7	Afsluiting en definitie van het pleitbare standpunt	56
 HOOFDSTUK 3		
Het materiële fiscale straf- en boeterecht: delictsomschrijvingen, subjectieve bestanddelen en strafuitsluitingsgronden		59
3.1	Inleiding	59
<i>Eerste gedeelte: de delictsomschrijvingen</i>		62
3.2	De straf- en boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte en het nalaten om aangifte te doen	62
3.2.1	Het in art. 69 AWR strafbaar gestelde doen van een onjuiste aangifte en nalaten om aangifte te doen	63
3.2.2	De fiscale boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte en het nalaten om aangifte te doen en de fiscale strafbepaling art. 69a AWR.	65

3.2.2.1	De fiscale boetebepaling art. 67e AWR	65
3.2.2.2	De fiscale boetebepaling art. 67f AWR en de fiscale strafbepaling art. 69a AWR	66
3.2.2.3	De fiscale boetebepaling art. 67d AWR	69
3.2.2.4	De fiscale verzuimboetebepalingen	71
3.2.3	Geen pleitbaar standpunt bij het nalaten om aangifte te doen	71
3.2.4	Afsluiting en vooruitblik	73
	<i>Tweede gedeelte: de subjectieve bestanddelen</i>	73
3.3	Achtergronden waartegen de fiscale straf- en boetebepalingen invulling hebben gekregen	73
3.3.1	De achtergrond waartegen de fiscale strafbepalingen invulling hebben gekregen	74
3.3.1.1	De wettelijke basis	74
3.3.1.2	De spelers: verdachte belastingplichtige, openbaar ministerie en strafrechter	74
3.3.1.3	Bestanddelen en elementen	75
3.3.1.4	Het bewijs	77
3.3.2	De achtergrond waartegen de fiscale boetebepalingen invulling hebben gekregen	77
3.3.2.1	De wettelijke basis	77
3.3.2.2	De spelers: belastingplichtige, inspecteur en belastingrechter	79
3.3.2.3	Bestanddelen en elementen	79
3.3.2.4	Het bewijs	80
3.3.2.5	De opkomst van de strafuitsluitingsgronden in het fiscale boeterecht	83
3.4	De subjectieve delictsbestanddelen	85
3.4.1	Opzet en grove schuld	87
3.4.1.1	Inleiding opzet en grove schuld	87
3.4.1.2	Het onderscheid tussen opzet en grove schuld	88
3.4.1.3	Moment aan de hand waarvan wordt vastgesteld of opzet of grove schuld aanwezig is	90
3.4.1.4	Opzet en grove schuld gericht op een onjuiste aangifte of op een onjuiste belastingheffing of -betaling	91
3.4.1.5	Geen toerekening van opzet en grove schuld	93
3.4.2	Schuld als bestanddeel	94
3.4.2.1	Inleiding schuld	94
3.4.2.2	De gedragsnorm bij schuld in het strafrecht	95
3.4.2.3	De gedragsnorm bij grove schuld in het fiscale boeterecht	96
3.4.2.4	Onbewuste schuld en bewuste schuld	99
3.4.3	Opzet als bestanddeel	100

3.4.3.1	Inleiding opzet	100
3.4.3.2	Opzet: weten en willen	101
3.4.3.3	Opzet en de strafuitsluitingsgronden	101
3.4.3.4	De plaats van het bestanddeel opzet in de delictsomschrijving	102
3.4.3.5	De kleur van opzet	103
3.4.3.6	Voorwaardelijk opzet	114
3.5	Het gevolgbestanddeel in de fiscale strafbepalingen	135
3.5.1	Achtergrond van het gevolgbestanddeel	135
3.5.2	De werking van het gevolgbestanddeel	138
3.6	Samenvatting verschillen in de invulling van het opzetbegrip tussen het fiscale straf- en boeterecht en vooruitblik	139
	<i>Derde gedeelte: de strafuitsluitingsgronden</i>	141
3.7	De strafuitsluitingsgronden	141
3.7.1	Strafuitsluitingsgronden in het fiscale straf- en boeterecht	141
3.7.1.1	Strafuitsluitingsgronden in het strafrecht, waaronder het fiscale strafrecht	141
3.7.1.2	Strafuitsluitingsgronden in het fiscale boeterecht	143
3.7.2	De rechtvaardigingsgronden: uitvoering van een wettelijk voorschrift en het ontbreken van materiële wederrechtelijkheid	147
3.7.3	De schulduitsluitingsgrond afwezigheid van alle schuld	149
3.7.3.1	Verontschuldigbare rechtsdwaling	149
3.7.3.2	Maximaal betrachte zorg	151
3.7.4	Afsluiting en vooruitblik	154
	<i>Vierde gedeelte: andere fiscale geestesgesteldheidsbegrippen</i>	154
3.8	Kwade trouw bij navordering en schuld bij het nalaten om de vereiste aangifte te doen	154
3.8.1	Kwade trouw	155
3.8.1.1	Achtergrond waartegen kwade trouw invulling heeft gekregen	155
3.8.1.2	Vergelijking met het opzetbegrip in het fiscale boeterecht	156
3.8.1.3	Verschillen met het opzetbegrip uit het fiscale boeterecht	158
3.8.2	Schuld bij het nalaten om de vereiste aangifte te doen	159
3.8.2.1	Achtergrond waartegen het schuldbegrip invulling heeft gekregen	159
3.8.2.2	Vergelijking met het grove schuld- en opzetbegrip in het fiscale boeterecht	160
3.8.3	Afsluiting en vooruitblik	162
	<i>Vijfde gedeelte: afsluiting</i>	162
3.9	Afsluiting	162

HOOFDSTUK 4

De huidige invloed van het pleitbare standpunt in het fiscale boete- en strafrecht	167
4.1 Inleiding	167
4.2 De huidige invloed van het pleitbare standpunt in het fiscale boeterecht	169
4.2.1 Objectieve werking	169
4.2.2 Consequenties van de objectieve werking	171
4.3 Het pleitbare standpunt als verweer tegen het bewijs van het subjectieve bestanddeel en de objectieve werking	174
4.3.1 Het pleitbare standpunt als verweer tegen het bewijs van het subjectieve bestanddeel	174
4.3.2 De objectieve werking van het pleitbare standpunt en de invulling van het grove schuldbegrip	174
4.3.3 De achtergrond van de objectieve werking van het pleitbare standpunt bij opzet	177
4.3.4 De objectieve werking en de invulling van het opzetbegrip	180
4.3.5 Het huidige boetebeleid ten aanzien van het pleitbare standpunt en de rechtsontwikkeling	181
4.4 De huidige invloed van het pleitbare standpunt in het fiscale strafrecht	182
4.4.1 Het pleitbare standpunt als verweer tegen het bewijs van het subjectieve bestanddeel	182
4.4.2 De beoordeling van het pleitbaar standpunt verweer in de fiscale strafjurisprudentie	183
4.4.2.1 Behandeling van het pleitbaar standpunt verweer door de strafkamer van de Hoge Raad	184
4.4.2.2 Uitwerking van de pleitbaar standpunt jurisprudentie van de strafkamer van de Hoge Raad	186
4.4.2.3 Behandeling van het pleitbaar standpunt verweer door de strafrechter in feitelijke instantie	188
4.5 Het pleitbare standpunt bij verzuimboetes	191
4.5.1 Het pleitbare standpunt en objectieve werking	191
4.5.2 De objectieve werking van het pleitbare standpunt en de invulling van afwezigheid van alle schuld	193
4.6 Het pleitbare standpunt, kwade trouw en de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld	194
4.6.1 Het pleitbare standpunt en kwade trouw	195
4.6.1.1 Het pleitbare standpunt als verweer tegen het bewijs van kwade trouw	195

4.6.1.2	De objectieve werking van het pleitbare standpunt en de invulling van het begrip kwade trouw	197
4.6.2	Het pleitbare standpunt en de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld	197
4.6.2.1	Het pleitbare standpunt als verweer tegen het bewijs van de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld	197
4.6.2.2	De objectieve werking van het pleitbare standpunt en de invulling van de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld	198
4.7	Afsluiting	199
HOOFDSTUK 5		
	Naar een passende invloed van het pleitbare standpunt	203
5.1	Inleiding	203
5.2	HR 11 juli 1984: het eerste pleitbaar standpunt arrest	204
5.3	De rechtshistorische achtergrond waartegen de pleitbaar standpunt jurisprudentie in het fiscale boeterecht is opgekomen	206
5.3.1	De conclusie van A-G Van Soest voorafgaand aan HR 11 juli 1984	206
5.3.2	Aanwijzingen in het fiscale boeterecht van vóór de invoering van de AWR	206
5.3.2.1	De verhoging ter voorkoming van lichtvaardig procederen en de uitzondering bij verkeerde toepassing of schending van de wet	206
5.3.2.2	Kwijtschelding bij dwaling of onwillig verzuim	208
5.3.3	Aanwijzingen in het fiscale boeterecht vanaf de besluitenwetgeving	212
5.3.4	Afsluiting	216
5.4	De bijzondere rol van het pleitbare standpunt in het belastingrecht	216
5.4.1	De invloed van het pleitbare standpunt in het belastingrecht	216
5.4.2	De invloed van het pleitbare standpunt buiten het belastingrecht	218
5.5	Principes die aan de opkomst en invloed van het pleitbare standpunt in het belastingrecht ten grondslag kunnen worden gelegd	219
5.5.1	De erkenning van de positie waarin de belastingplichtige ongevraagd is gebracht	220
5.5.2	De vrijheid van een belastingplichtige om de eigen interpretatie en toepassing van het recht aan de belastingrechter voor te leggen	221

5.5.3	De vrijheid van een belastingplichtige om de eigen – voor hem gunstigste – interpretatie en toepassing van het belastingrecht te volgen	223
5.5.4	Rechtvaardiging voor de opkomst en invloed van het pleitbare standpunt in het fiscale boete- en strafrecht	226
5.5.5	Opkomst van het pleitbare standpunt en het lex certa beginsel	228
5.6	Het pleitbare standpunt buiten Nederland	229
5.6.1	Het pleitbare standpunt in Duitsland	230
5.6.2	Het pleitbare standpunt in Oostenrijk	236
5.6.3	Het pleitbare standpunt in de Verenigde Staten	241
5.6.3.1	Het pleitbare standpunt in het fiscale boeterecht van de Verenigde Staten	242
5.6.3.2	Het pleitbare standpunt in het fiscale strafrecht van de Verenigde Staten	243
5.6.4	Afsluitende opmerkingen	247
5.7	Een passende invloed van het pleitbare standpunt op de mogelijkheden om te beboeten en te bestraffen	248
5.7.1	Straffeloosheid bij de vrijheid om de eigen interpretatie en toepassing van het recht te volgen	248
5.7.2	Straffeloosheid en meldplicht	250
5.8	Afsluiting	251
HOOFDSTUK 6		
	Voorstel voor een eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer in het fiscale boete- en strafrecht	255
6.1	Inleiding	255
6.2	Uitgangspunten ten behoeve van een eenduidige behandeling	257
6.2.1	Uitgangspunt 1: voor de invulling van het opzetbegrip wordt in het fiscale boeterecht aansluiting gezocht bij het fiscale strafrecht	258
6.2.2	Uitgangspunt 2: het pleitbare standpunt heeft invloed op de strafwaardigheid van het doen van een onjuiste aangifte	259
6.2.3	Uitgangspunt 3: Het pleitbare standpunt heeft een passende invloed op de mogelijkheden om te beboeten en te bestraffen	260
6.3	Opzet en een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt (1)	261
6.3.1	Situaties waarin niet bewust een pleitbaar standpunt is ingenomen	262
6.3.1.1	Geen standpunt op het oog, maar verondersteld dat de aangifte gewoonweg onjuist was	262
6.3.1.2	Standpunt op het oog, maar verondersteld dat het niet pleitbaar was	262

6.3.2	Situaties waarin bewust een pleitbaar standpunt is ingenomen	263
6.3.2.1	Standpunt op het oog, geweten dat het pleitbaar en daarmee mogelijk onjuist was en verondersteld dat het uiteindelijk onjuist zou zijn	263
6.3.2.2	Standpunt op het oog, geweten dat het pleitbaar en daarmee mogelijk onjuist was, maar verondersteld dat het uiteindelijk juist zou zijn	264
6.3.3	Voorwaardelijk opzet bij een bewust ingenomen pleitbaar standpunt?	265
6.4	Situaties waarin het passend is dat het pleitbare standpunt tot straffeloosheid leidt (2)	265
6.4.1	Geen straffeloosheid als de belastingplichtige heeft verondersteld dat hij een onjuiste aangifte deed	266
6.4.2	Straffeloosheid als de belastingplichtige heeft verondersteld dat zijn standpunt pleitbaar was	267
6.5	Twee mogelijkheden om straffeloosheid te bereiken (3)	269
6.5.1	Aparte invulling aanvaardingsvereiste bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt	269
6.5.1.1	Praktische uitwerking	270
6.5.2	Het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt als onderdeel van een strafuitsluitingsgrond	272
6.5.2.1	Praktische uitwerking	273
6.5.3	Afsluiting	274
6.6	Het pleitbare standpunt en grove schuld, verzuimboetes, kwade trouw en de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld	274
6.6.1	Grove schuld en een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt	275
6.6.2	Verzuimboetes en een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt	277
6.6.3	Kwade trouw, de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld en een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt	279
6.6.3.1	Kwade trouw en een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt	279
6.6.3.2	De voor omkering van de bewijslast benodigde schuld en een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt	280
6.7	De vaststelling van opzet en grove schuld als het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt ontbreekt	281
6.8	Afsluiting	283

Samenvatting	289
Summary	295
Zusammenfassung	301
Geraadpleegde literatuur	307
Aangehaalde jurisprudentie	323
Trefwoordenregister	341
Curriculum vitae	349

AFKORTINGEN

AB	AB Rechtspraak Bestuursrecht
A-G	advocaat-generaal
AO	Abgabenordnung
art.	artikel
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
B.	Beslissingen in belastingzaken
BAO	Bundesabgabenordnung
BBBB	Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst
BFH	Bundesfinanzhof
BGH	Bundesgerichtshof
BNB	Beslissingen Nederlandse Belastingrechtspraak
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
CFR	Code of Federal Regulations
1st Cir, 2d Cir, etc.	United States court of appeals First Circuit, Second Circuit, etc.
CRvB	Centrale Raad van Beroep
CSV	Coördinatiewet Sociale verzekering
DD	Delikt en Delinkwent
DStR	Zeitschrift Deutsches Steuerrecht
e.a.	et alii
ECLI	European Case Law Identifier
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
EVRM	Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden
FED	Fiscaal weekblad FED
FinStrG	Finanzstrafgesetz
Gw	Grondwet
Handvest	Handvest van de grondrechten van de Europese Unie
H&I	Highlights and Insights on European Taxation
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
IVBPR	Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten

Afkortingen

IRC	Internal Revenue Code
IRS	Internal Revenue Service
io.	iuncto
JIN	Jurisprudentie in Nederland
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
MvA	Memorie van Antwoord
MvT	Memorie van Toelichting
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
nr.	nummer
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
NV	Nota naar aanleiding van het Verslag
NvW	Nota van wijzigingen
para.	paragraaf
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OGH	Oberster Gerichtshof
OLG	Oberlandesgericht
OM	Openbaar Ministerie
rdnr.	Randnummer
red.	redactie
resp.	respectievelijk
r.o.	rechtsoverweging
RO	Wet op de rechterlijke organisatie
RSV	Rechtspraak Sociale Verzekeringen
RvS	Raad van State
Sr	Wetboek van Strafrecht
SvF	Staatssecretaris van Financiën
suppl.	supplement
Sv	Wetboek van Strafvordering
tbv	ten behoeve van
TFB	Tijdschrift Formeel Belastingrecht
U.S.	United States Supreme Court
u.a.	und andere
Warb	Wet administratieve rechtspraak belastingzaken
VfGH	Verfassungsgerichtshof
V-N	Vakstudie-Nieuws
vs.	versus
VV	Voorlopig Verslag
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WED	Wet op de economische delicten
WFR	Weekblad voor Fiscaal Recht
Wistra	Zeitschrift für Wirtschaft- Steuer- Strafrecht
Wvfn	Wet vervanging fiscaal noodrecht

XX

HOOFDSTUK 1

Inleiding

“Een argument dat in dit verband soms wordt aangevoerd, is dat het OM bij de vervolging wel rekening houdt met de vraag of vervolging niet al te hard is... De de facto betekenisloosheid van het bestanddeel opzet in grote delen van het orderingsstrafrecht brengt een wel erg grote beslissingsruimte voor het OM met zich.”¹

1.1 Aanleiding voor het onderzoek

Het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte vormt een feit dat zowel beboetbaar als strafbaar is. Omdat hetzelfde feit echter maar een keer mag worden bestraft, moet er op grond van de wet een keuze worden gemaakt uit twee mogelijkheden: ofwel de inspecteur legt wegens het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte een boete op die door de belastingplichtige ter beoordeling kan worden voorgelegd aan de belastingrechter, ofwel het openbaar ministerie dagvaardt de verdachte belastingplichtige om voor de strafrechter te verschijnen in verband met de verdenking dat hij opzettelijk een onjuiste aangifte heeft gedaan.² Deze keuze wordt in beginsel door belastingdienst en openbaar ministerie gezamenlijk gemaakt in de stuur- en weegploeg (voorheen het tripartiete overleg).³ Hierbij geldt op grond van de parlementaire geschiedenis als uitgangspunt dat uitsluitend de meest ernstige feiten tot strafvervolging behoren te leiden.⁴ De gemaakte keuze is onherroepelijk. Zodra een bestuurlijke boete is opgelegd is strafvervolging voor hetzelfde feit in beginsel niet meer mogelijk.⁵ En zodra strafvervolging is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting is begonnen of een strafbeschikking is uitgevaardigd, is het opleggen van een bestuurlijke boete voor hetzelfde feit niet meer mogelijk.⁶

1. Y. Buruma in zijn noot onder NJ 2007/544.

2. Art. 5:44 Awb io. art. 243 lid 2 Sv, tot 1 juli 2009 art. 67o (oud) en 69a (oud) AWR.

3. Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen, *Stcrt.* 2015, nr. 17271, p. 1.

4. *Kamerstukken II* 1993/94, 23470, 3 (MvT), p. 20. In het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen, *Stcrt.* 2015, nr. 17271, overeengekomen door het College van procureurs-generaal en de directeur-generaal Belastingdienst, wordt op p. 1 niet gesproken van de inzet van het strafrecht als ultimum remedium, maar als optimum remedium.

5. Art. 243 lid 2 Sv.

6. Art. 5:44 Awb.

Een pleitbaar standpunt verweer kan worden gevoerd als een in de belastingaangifte ingenomen standpunt over de interpretatie of toepassing van het recht niet door de inspecteur en de behandelende rechter is gevolgd. In fiscale boeteprocedures komt het pleitbaar standpunt verweer in het boetegeschil aan de orde nadat door de behandeling van het belastinggeschil vast is komen te staan dat de door de inspecteur opgelegde belastingaanslag juist is en de door de belastingplichtige ingediende belastingaangifte, alsmede de daarop gebaseerde heffing of -betaling, onjuist. In fiscale strafprocedures wordt geen belastinggeschil beslecht. In deze procedures komt het verweer aan de orde nadat de strafrechter heeft vastgesteld dat de aangifte onjuist is. Het pleitbaar standpunt verweer komt erop neer dat het ingenomen standpunt (en daarmee ook de belastingaangifte, -heffing of -betaling) weliswaar onjuist is, maar dat voor dit standpunt zodanig uit het recht en de jurisprudentie afkomstige argumenten zijn aan te voeren dat geen beboeting of bestraffing hoort te volgen.

Het pleitbaar standpunt verweer wordt door de belastingkamer van de Hoge Raad opgevat als een verweer dat is gericht tegen het bewijs van het subjectieve bestanddeel, het opzet en de grove schuld. De strafkamer van de Hoge Raad lijkt het pleitbaar standpunt verweer ook te beschouwen als een verweer dat is gericht tegen het bewijs van het opzet. Over de invloed van het pleitbare standpunt op het bewijs van opzet lijkt de belastingkamer echter anders te denken dan de strafkamer. In de fiscale boetejurisprudentie heeft het pleitbare standpunt namelijk sinds het eerste pleitbaar standpunt arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad in 1984 steeds tot het ontbreken van opzet en grove schuld en daarmee tot straffeloosheid geleid.⁷ De strafkamer van de Hoge Raad heeft, hoewel zij wel heeft overwogen dat het bewust innemen van een mogelijk onjuist, maar pleitbaar standpunt niet altijd tot bestraffing hoeft te leiden, in de tot nu toe beoordeelde zaken geen rol voor het pleitbare standpunt gezien. De strafkamer heeft zich daarom ook niet uitgelaten over de invulling van het pleitbaar standpunt begrip.⁸ In de rechtspraak in feitelijke instantie heeft het beroep op een pleitbaar standpunt in het fiscale strafrecht in een aantal zaken in een vrijspraak geresulteerd.⁹ In veruit de meeste uitspraken van de strafrechter in feitelijke instantie is het pleitbaar standpunt verweer echter niet succesvol geweest.

7. HR 11 juli 1984, *BNB* 1984/268, r.o. 4.

8. HR 13 november 2001, *NJ* 2002/221, ECLI:NL:HR:2001:AD4466, r.o. 4; HR 8 februari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR3719, r.o. 3.6.4; HR 6 maart 2012, *NJ* 2012, 176, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596, r.o. 7.3-7.4.

9. Rb. Zwolle-Lelystad 13 september 2005, ECLI:NL:RBZLY:2005:AU2558; Rb. Groningen 11 april 2008, ECLI:NL:RBGRO:2008:BC9320; Hof 's-Hertogenbosch 26 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2963, r.o. 4-5 (het hof heeft het begrip pleitbaar standpunt hierbij niet gebruikt); Hof 's-Hertogenbosch 23 september 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:3755 (het hof heeft het begrip pleitbaar standpunt hierbij niet gebruikt).

Dit verschil in behandeling van het pleitbaar standpunt verweer tussen het fiscale boete- en het fiscale strafrecht ontstaat niet in het kader van de vaststelling van de feiten. Aan het verschil ligt een rechtsvraag ten grondslag: de vraag welke invloed het pleitbare standpunt heeft (en zou moeten hebben) op de mogelijkheden om te beboeten en te bestraffen.

Bij beoordeling van hetzelfde feit lijkt de belastingplichtige bij de strafrechter derhalve slechter af te zijn dan bij de belastingrechter. Het is de vraag of dat onwenselijk is.¹⁰

In de eerste plaats kan worden gesteld dat de belastingdienst en het openbaar ministerie in de praktijk bij de vervolgingsbeslissing met dit verschil rekening kunnen houden.

Daarmee is het onderliggende probleem echter niet opgelost.¹¹ Want welke uitspraken moeten dan maatgevend zijn voor de vervolgingsbeslissing, die van de belastingrechter of die van de strafrechter? Een beslissing om niet te vervolgen die is ingegeven door de uitspraken van de belastingrechter is bezien vanuit de fiscale strafjurisprudentie wellicht te terughoudend. En een beslissing om wel te vervolgen die is ingegeven door de uitspraken van de strafrechter is bezien vanuit de fiscale boetejurisprudentie gewoonweg onjuist. Voorts maakt het verschil in behandeling van het pleitbaar standpunt verweer de toepassing van het uitgangspunt dat uitsluitend de meest ernstige feiten tot strafvervolgung moeten leiden onmogelijk. Want hoe ernstig is een onjuiste aangifte die is gebaseerd op een onjuist, maar pleitbaar standpunt? Volgens de fiscale boetejurisprudentie is dit feit niet ernstig; het kan zelfs ongestraft blijven. Volgens de fiscale strafjurisprudentie kan een belastingplichtige ondanks een pleitbaar standpunt toch strafrechtelijk aansprakelijk zijn.

In de tweede plaats kan worden gesteld dat er in rechterlijke uitspraken binnen hetzelfde rechtsgebied en tussen verschillende rechtsgebieden, in dit geval het fiscale boete- en strafrecht, nu eenmaal verschillen kunnen bestaan. In beginsel houdt iedere uitspraak of ieder arrest immers uitsluitend een beslissing in de desbetreffende zaak in.¹²

10. J.F. Rense, "Belastingfraude": strafrechtelijke vervolging van belastingwetovertreden, *MBB* 2002-5, p. 131-136; I.J. Krukkert, 'Strafuitsluitingsgronden en de Vierde tranche Awb', *TFB* 2010-5/6, p. 15-16; A.D. van Riel, 'Pleitbaar standpunt – toepassing in het fiscale strafrecht', *TFB* 2011-6, p. 11-14; S.F. van Immerseel en D. Liem, 'Het pleitbaar standpunt: de objectieve versus de subjectieve benadering', *TFB* 2011-7, p. 10-14; G.J.M.E. de Bont en A.B. Vissers, 'De strafkamer en de belastingkamer van de Hoge Raad; in de pas, uit de pas', *TFB* 2015-8, p. 87-89; F.J.P.M. Haas, *Bestuurlijke boeten in het belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, p. 29.
11. M.W.C. Feteris in zijn noot onder *BNB* 2004/75, onder 7, Y. Buruma in zijn noot onder *NJ* 2007/544.
12. HR (belastingkamer) 10 maart 1999, *BNB* 1999/209, ECLI:NL:HR:1999:AA2713, r.o. 3.5; HR (strafkamer) 11 mei 2004, *NJ* 2004, 606, ECLI:NL:HR:2004:AO5690, r.o. 3.6.

Tegenover het uitgangspunt dat iedere uitspraak of ieder arrest uitsluitend een beslissing in de desbetreffende zaak inhoudt, staan echter de beginselen van rechtseenheid en rechtsgelijkheid. Op grond hiervan mogen beslissingen over dezelfde of soortgelijke zaken zowel binnen hetzelfde rechtsgebied als tussen verschillende rechtsgebieden niet te veel uiteenlopen. Het uitgangspunt dat iedere uitspraak of ieder arrest op zichzelf staat, heeft daarom met name betrekking op feitelijke beslissingen of op beslissingen die vooral door feiten zijn ingegeven.¹³ Aan het verschil in behandeling van het pleitbaar standpunt verweer tussen het fiscale boete en het fiscale strafrecht liggen geen feitelijke of voornamelijk door feiten ingegeven beslissingen ten grondslag, maar zoals hiervoor opgemerkt een rechtsvraag die in soortgelijke zaken verschillend lijkt te worden beantwoord.

Veel verschillen tussen het fiscale boeterecht en het strafrecht zijn vanaf de jaren '80 van de vorige eeuw verdwenen. Deze ontwikkeling is ingezet met de beslissing van de belastingkamer van de Hoge Raad dat de beginselen van art. 6 Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) op het fiscale boeterecht van toepassing zijn.¹⁴ In 2004 heeft de wetgever de intentie geuit om het bestuurlijke boeterecht, waar het fiscale boeterecht onder valt, en het strafrecht zoveel mogelijk op elkaar te laten aansluiten.¹⁵ De belastingkamer van de Hoge Raad heeft deze aansluiting daarna in verschillende arresten bewerkstelligd.

Dit neemt niet weg dat verschillen tussen het fiscale boeterecht en het strafrecht die worden gerechtvaardigd door verschillen tussen de rechtsgebieden zelf in stand kunnen blijven.¹⁶ Zo heeft de belastingkamer in 2015 besloten dat voor de beoordeling of bewijs onrechtmatig is verkregen in het fiscale boeterecht andere criteria kunnen blijven gelden dan in het strafrecht.¹⁷ De rechtvaardiging voor deze beslissing is bijvoorbeeld te vinden in de verschillen die tussen de bewijsstelsels in het fiscale boeterecht en het strafrecht bestaan.

Bij vergelijking van het fiscale boeterecht met het algemene strafrecht is ook wel een rechtvaardiging voor het verschil in behandeling van het pleitbaar standpunt verweer aan te wijzen. In het algemene strafrecht kan het opzoeken

13. HR (belastingkamer) 10 maart 1999, *BNB* 1999/209, ECLI:NL:HR:1999:AA2713, r.o. 3.5, HR (strafkamer) 11 mei 2004, *NJ* 2004, 606, ECLI:NL:HR:2004:AO5690, r.o. 3.6, HR (belastingkamer) 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.6.6.

14. HR 19 juni 1985, *BNB* 1986/29, r.o. 4.2.

15. *Kamerstukken II* 2003/04, 29702, 3 (MvT), p. 125: "Uitgangspunt dient dan ook te zijn, dat het bestraffende bestuursrecht niet nodeloos moet afwijken van het strafrecht... Op een aantal essentiële punten wordt dan ook aangesloten bij het strafrecht."

16. J. de Hullu, *Materieel strafrecht. Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, p. 36-37.

17. HR 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.6.6.

van de grenzen van de wet tot bestraffing leiden als die grenzen blijken te zijn overschreden.¹⁸ Het uitgangspunt dat het innemen van een mogelijk onjuist, maar verdedigbaar standpunt over de interpretatie of toepassing van het recht steeds tot straffeloosheid leidt, lijkt derhalve een eigenaardigheid uit het fiscale boeterecht die in het algemene strafrecht niet past. Als het fiscale boeterecht niet met het algemene strafrecht wordt vergeleken maar met het fiscale strafrecht, geldt die rechtvaardiging naar mijn mening echter niet meer. Voor de invloed van het pleitbare standpunt in het fiscale boeterecht kunnen specifiek in het belastingrecht geldende principes worden aangewezen, zoals de vrijheid die iedere belastingplichtige heeft om de eigen – voor hem gunstigste – interpretatie en toepassing van het recht te volgen. Deze in het belastingrecht geldende principes zouden ook in het fiscale strafrecht, waarin dezelfde feiten als in het fiscale boeterecht kunnen worden bestraft, van invloed moeten zijn op de mogelijkheden om bij een pleitbaar standpunt tot bestraffing over te gaan.

Dit gaat dan overigens wel weer ten koste van de rechtseenheid binnen het strafrecht.

Alles overwegende lijkt het inderdaad onwenselijk dat het voor de strafwaardigheid van een onjuiste maar pleitbare aangifte een verschil kan maken of de zaak door de belastingrechter (bij bestuurlijke afdoening geen boete mogelijk) of door de strafrechter (bij strafrechtelijke vervolging wel bestraffing mogelijk) wordt beoordeeld. In plaats daarvan zou het wenselijk zijn dat bij de beoordeling of een onjuiste maar pleitbare aangifte tot strafrechtelijke aansprakelijkheid leidt ook in het fiscale strafrecht rekening wordt gehouden met de eigenaardigheden van het belastingrecht. Dit brengt naar mijn mening echter niet mee dat de jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad – op grond waarvan een pleitbaar standpunt steeds en zonder meer tot het ontbreken van opzet lijkt te leiden – maatgevend zou moeten zijn.

1.2 Doel en benaderingswijze

Het doel van dit onderzoek is het onderscheid in de behandeling van het pleitbaar standpunt verweer tussen het fiscale boete- en strafrecht te verklaren en een voorstel voor een eenduidige behandeling aan te reiken.

Hierbij heb ik de volgende benadering gehanteerd.

Tot nu toe heeft de belastingkamer van de Hoge Raad aan het oordeel dat een standpunt pleitbaar is, automatisch de consequentie verbonden dat opzet

18. De Hullu 2015, p. 87 en 366-367. A-G Jörg, conclusie van 23 december 2003, ECLI:NL:PHR:2004:AO1490, r.o. 8: "Voor verontschuldigbare dwaling is niet voldoende dat men in zijn algemeenheid in redelijkheid kan bepleiten dat een wettelijk voorschrift niet van toepassing is... Wie de grenzen van de wet opzoekt kan voor de overschrijding van de grens de rekening gepresenteerd krijgen, wanneer die net even anders blijkt te liggen."

ontbreekt. Hierdoor is uit het zicht gebleven dat aan de beslissing op een pleitbaar standpunt verweer in de fiscale boetejurisprudentie eigenlijk niet één, maar twee beslissingen ten grondslag liggen: de beslissing op de vraag wanneer een standpunt pleitbaar is en de beslissing op de vraag wanneer een pleitbaar standpunt tot afwezigheid van opzet leidt.¹⁹

In dit onderzoek worden beide vragen afzonderlijk uitgewerkt. In hoofdstuk 2 wordt de eerste vraag beantwoord, de vraag onder welke voorwaarden een onjuist standpunt een pleitbaar standpunt vormt. In hoofdstuk 4 wordt de tweede vraag, de vraag wanneer een pleitbaar standpunt tot afwezigheid van opzet leidt, aan de hand van de huidige fiscale boete- en strafjurisprudentie beantwoord. In hoofdstuk 6 wordt aan de tweede vraag nog een keer aandacht besteed, maar dan om vast te stellen wanneer en hoe (wegens het ontbreken van opzet of op andere wijze) een pleitbaar standpunt zowel in het fiscale boete- als in het fiscale strafrecht tot straffeloosheid zou moeten leiden.

Volgens de belastingkamer van de Hoge Raad leidt een pleitbaar standpunt, zoals hiervoor opgemerkt, steeds tot het ontbreken van opzet. De strafkamer van de Hoge Raad heeft zich niet uitgelaten over de vraag wanneer een standpunt pleitbaar is, maar lijkt opzet bij een pleitbaar standpunt niet uit te sluiten. Het verschil tussen de pleitbaar standpunt jurisprudentie in het fiscale boete- en strafrecht lijkt derhalve in de beantwoording van de tweede vraag te zitten, de vraag naar de invloed van het pleitbaar standpunt begrip op de vaststelling van het opzet.

Om het verschil in invloed van het pleitbaar standpunt begrip op de vaststelling van het opzet te verklaren, wordt voorafgaand aan de bespreking van de tweede vraag in hoofdstuk 4 eerst in hoofdstuk 3 de invulling van het opzetbegrip in het fiscale boete- en strafrecht onderzocht, nog zonder acht te slaan op de pleitbaar standpunt jurisprudentie. Dit wordt op een bepaalde manier benaderd: de invulling van het opzetbegrip in zowel het fiscale straf- als in het fiscale boeterecht wordt aan de hand van strafrechtelijke beginselen en dogmatiek beoordeeld. De rechtvaardiging voor deze benadering is in hiervoor besproken aansluiting van het fiscale boeterecht op het strafrecht te vinden, alsmede in een arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad uit 1999 waarin voor de invulling van het opzetbegrip in het fiscale boeterecht wordt verwezen naar het strafrecht.²⁰ Door de invulling van het opzetbegrip in zowel het fiscale straf- als in het fiscale boeterecht aan de hand van dezelfde leerstukken te onderzoeken, wordt duidelijk welke verschillen er in de invulling van het opzetbegrip tussen het fiscale straf- en het fiscale boeterecht (hebben) bestaan.

19. Geïnspireerd door A-G Groeneveld, conclusie van 2 mei 2002, ECLI:NL:PHR:2003:AE4480, r.o. 5.5.

20. HR 22 september 1999, *BNB* 2000/122, ECLI:NL:HR:1999:AA2870, r.o. 3.

Vervolgens wordt in hoofdstuk 4 in het kader van de beantwoording van de tweede vraag, de vraag naar de invloed van het pleitbaar standpunt begrip op de vaststelling van het opzet, de huidige pleitbaar standpunt jurisprudentie geïnterpreteerd. Dat wordt gedaan door te bekijken welke rol de criteria die normaal voor de vaststelling van opzet gelden, spelen als er sprake is van een pleitbaar standpunt. Door zowel de fiscale boete- als de fiscale strafjurisprudentie op deze wijze te beoordelen zal duidelijk worden waardoor het verschil in de pleitbaar standpunt jurisprudentie is veroorzaakt.

De huidige jurisprudentie in het fiscale boeterecht houdt zoals eerder gezegd niet alleen in dat het pleitbare standpunt invloed heeft op de mogelijkheden om te beboeten, maar houdt zelfs in dat een pleitbaar standpunt steeds tot het ontbreken van opzet en daarmee tot straffeloosheid leidt. Voordat in hoofdstuk 6 aan het voorstel voor een eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer in het fiscale boete- en strafrecht kan worden toegekomen, wordt in hoofdstuk 5 onderzocht welke principes aan deze jurisprudentie ten grondslag kunnen worden gelegd. Hiermee beoog ik een beeld te vormen van een passende, door die principes gerechtvaardigde, invloed van het pleitbare standpunt op de mogelijkheden om te beboeten en te bestraffen.

De in hoofdstuk 3 achterhaalde criteria voor de vaststelling van het opzet en de passende invloed van het pleitbare standpunt op de mogelijkheden om te beboeten en te bestraffen die in hoofdstuk 5 naar voren komt, vormen in hoofdstuk 6 de uitgangspunten voor het voorstel voor een eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer door de belastingrechter en de strafrechter. De keuze voor deze uitgangspunten is ingegeven door het streven om tot een eenduidige behandeling te komen die met inachtneming van de strafrechtelijke beginselen en dogmatiek zo goed mogelijk is in te passen in de bestaande boete- en strafjurisprudentie.

1.3 Afbakening van het onderzoek

In dit onderzoek heb ik mij gericht op de in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) opgenomen straf- en boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte. In het fiscale boeterecht speelt het pleitbare standpunt namelijk vooral bij deze boetes een rol, zowel bij de vergrijpboetes, boetes met opzet of grove schuld als bestanddeel, als bij de verzuimboetes, boetes zonder subjectief bestanddeel.

Onder de straf- en boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte heb ik art. 69 lid 2 en art. 67d AWR begrepen, waarin het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte strafbaar respectievelijk beboetbaar is gesteld, art. 67e AWR waarin het opzettelijk of grofschuldig veroorzaken van een onjuiste belastingheffing bij aanslagbelastingen beboetbaar is gesteld en art. 69a en art. 67f AWR waarin het opzettelijk of, uitsluitend in art. 67f AWR,

grofschuldig ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen van een aangiftebelasting strafbaar respectievelijk beboetbaar is gesteld. Onder de verzuimboetebepalingen die hiermee verband houden worden art. 67b lid 2 AWR verstaan, waarin het doen van een onjuiste aangiftebelasting beboetbaar is gesteld en art. 67c AWR, waarin het ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen van een aangiftebelasting beboetbaar is gesteld.

In de zojuist genoemde straf- en boetebepalingen is ook het niet tijdig doen of het nalaten om aangifte te doen en het niet tijdig betalen van een aangiftebelasting strafbaar en beboetbaar gesteld. Om die reden wordt ook op het nalaten om aangifte te doen ingegaan, strafbaar op grond van art. 69 lid 1 AWR en beboetbaar met een vergrijpboete op grond van art. 67d AWR, alsmede met een verzuimboete op grond van art. 67a AWR en art. 67b lid 1 AWR. Bespreking van het opzettelijk niet tijdig doen van aangifte of het opzettelijk of grofschuldig niet tijdig betalen van een aangiftebelasting, strafbaar en beboetbaar gesteld in art. 69 en art. 69a AWR respectievelijk art. 67f AWR, is achterwege gelaten. Het is namelijk niet goed denkbaar dat aan het niet tijdig doen van aangifte of aan het niet tijdig betalen een standpunt over de interpretatie of toepassing van het recht ten grondslag kan worden gelegd.

Daarnaast wordt in dit onderzoek aandacht besteed aan twee uit het belastingrecht afkomstige, maar niet in het fiscale boeterecht voorkomende geestesgesteldheidsbegrippen waarbij het pleitbare standpunt ook een rol speelt: kwade trouw in verband met de bevoegdheid tot navordering en de voor de zogenoemde omkering van de bewijslast benodigde schuld als is nagelaten om de vereiste aangifte te doen.

Tot slot ben ik ervan uitgegaan dat de onjuistheid van de belastingaangifte, -heffing of -betaling uitsluitend is veroorzaakt door een pleitbaar standpunt. Als de onjuiste belastingaangifte, -heffing of -betaling mede een andere oorzaak heeft en – indien de boete- of strafbepaling dat voorschrijft – in verband daarmee reeds tot opzet of grove schuld is geconcludeerd, kan het pleitbare standpunt geen invloed meer hebben op de mogelijkheden om te beboeten of te bestraffen. Het pleitbaar standpunt verweer wordt dan een strafmaatverweer.²¹ In dit onderzoek wordt hier verder niet op ingegaan.

21. Ter illustratie: HR (strafkamer) 12 september 2006, ECLI:NL:HR:2006:AX3752, r.o. 5; Hof Amsterdam (belastingkamer) 20 juni 1989, gepubliceerd in *BNB* 1991/95, r.o. 5.5; Hof Amsterdam (belastingkamer) 26 januari 1988, gepubliceerd in *BNB* 1991/107, r.o. 5.4.1; Hof Amsterdam (belastingkamer) 5 november 2003, gepubliceerd in *BNB* 2006/131, r.o. 5.7; Hof Amsterdam (belastingkamer) 19 december 2003, ECLI:NL:GHAMS:2003:AO1283, r.o. 5.6; Hof Amsterdam (belastingkamer) 20 maart 2006, gepubliceerd in *BNB* 2008/249, r.o. 6.10; Hof Arnhem (belastingkamer) 15 juli 2008, gepubliceerd in *BNB* 2011/49.

1.4 Hoofdstukindeling en vooruitblik

Zoals hiervoor uiteengezet liggen aan de beslissing op een pleitbaar standpunt verweer eigenlijk twee vragen ten grondslag: de vraag wanneer een standpunt pleitbaar is en de vraag wanneer een pleitbaar standpunt tot afwezigheid van opzet leidt.

De eerste vraag, de vraag wanneer een onjuist standpunt een pleitbaar standpunt vormt, wordt in hoofdstuk 2 behandeld. Dit hoofdstuk sluit ik af met een definitie van het pleitbare standpunt.²²

In hoofdstuk 3 staat de beschrijving en vergelijking centraal van de fiscale boete-, straf- en belastingbepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte en het nalaten om aangifte te doen. Daarnaast worden de strafuitsluitingsgronden beschreven. In dit hoofdstuk wordt nog geen aandacht besteed aan de pleitbaar standpunt jurisprudentie.

Hoofdstuk 3 is uit vijf gedeelten opgebouwd.

Het eerste gedeelte, paragraaf 3.2, bestaat uit een beschrijving en vergelijking van de zojuist genoemde fiscale straf- en boetebepalingen. Deze beschrijving en vergelijking is in de eerste plaats van belang omdat de invulling van het subjectieve bestanddeel steeds wordt beïnvloed door de specifieke delictomschrijving. Daarnaast is deze beschrijving en vergelijking noodzakelijk omdat de wenselijkheid van een eenduidige behandeling, zoals hiervoor in paragraaf 1.1 uitgewerkt, voortvloeit uit de beginselen van rechtseenheid en rechtsgelijkheid. Dat brengt mee dat moet worden vastgesteld of de beboetbare en strafbare feiten die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte of met het nalaten om aangifte te doen dezelfde feiten kunnen vormen. Uitsluitend als kan worden gesproken van dezelfde feiten doet zich immers de situatie voor waarin een keuze moet worden gemaakt tussen beboeting door de inspecteur en vervolging door het openbaar ministerie en kan de belastingplichtige worden benadeeld door het verschil in behandeling van het pleitbaar standpunt verweer tussen het fiscale boete- en strafrecht. De bespreking van de fiscale boetebepalingen wordt daarom steeds afgesloten met een beschouwing van de vraag of het beboetbaar gestelde feit ook strafbaar is.

In het tweede gedeelte, de paragrafen 3.3 tot en met 3.6, wordt overgegaan tot beschrijving en vergelijking van het opzet in het fiscale boete- en strafrecht. Dit gedeelte wordt begonnen met de uitwerking van de verschillende achtergronden waartegen de fiscale straf- en boetebepalingen invulling hebben gekregen. Daarna wordt aan de hand van strafrechtelijke beginselen en

22. Er bestaat nog geen eenduidige definitie van het pleitbare standpunt. C. Bruijsten, 'Het leerstuk van het pleitbare standpunt', *WFR* 2012/6945, p. 368; H.J. Sachse, J.S. Roepnarain, 'Het leerstuk van het pleitbaar standpunt in het financieel recht', in: R. Maatman (red.), *Lustrumbundel 2012 Vereniging voor Effectenrecht. Gedurfde essays over financieel toezichtrecht*, Deventer: Kluwer 2012, p. 203.

dogmatiek de invulling van het opzetbegrip in het fiscale boete- en strafrecht onderzocht. Met name wordt aandacht besteed aan het moment aan de hand waarvan wordt bepaald of opzet aanwezig is, aan de vraag waar het opzet op ziet en aan de componenten van het voorwaardelijk opzetbegrip: de aanmerkelijke kans, de bewustheid en de aanvaarding.

In dit hoofdstuk wordt echter meer bekeken dan strikt genomen voor de verklaring van het verschil in behandeling van het pleitbaar standpunt verweer tussen het fiscale boete- en strafrecht noodzakelijk is. In het belastingrecht is het pleitbare standpunt zoals hiervoor opgemerkt niet alleen van invloed op de opzetboetes. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft in het eerste pleitbaar standpunt arrest in 1984 geoordeeld dat een pleitbaar standpunt tot het ontbreken van opzet én grove schuld leidt. Voorts speelt het pleitbare standpunt een rol bij de invulling van kwade trouw en bij de invulling van de schuld die voor de omkering van de bewijslast vereist is. Om een volledig beeld van de huidige invloed van het pleitbare standpunt in de jurisprudentie te krijgen, wordt in het tweede gedeelte van hoofdstuk 3 naast de invulling van het opzetbegrip ook de invulling van het grove schuldbegrip onderzocht. Voorts wordt in het vierde gedeelte van hoofdstuk 3 de invulling van kwade trouw en de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld onderzocht, alles nog zonder acht te slaan op de pleitbaar standpunt jurisprudentie.

In het derde gedeelte van hoofdstuk 3, paragraaf 3.7, wordt aan de hand van strafrechtelijke beginselen en dogmatiek op de algemene strafuitsluitingsgronden ingegaan. Vervolgens wordt een aantal strafuitsluitingsgronden nader uitgewerkt, om de strafuitsluitingsgronden in beeld te krijgen die in het kader van de eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer door de belastingrechter en de strafrechter zouden kunnen worden gebruikt. Daarbij wordt, omdat de belastingkamer van de Hoge Raad in een aantal arresten heeft geoordeeld dat een pleitbaar standpunt bij verzuimboetes steeds tot gevolg heeft dat alle schuld ontbreekt, ook ingegaan op de voorwaarden die gelden voor de schulduitsluitingsgrond afwezigheid van alle schuld.

In het kader van de beantwoording van de tweede vraag, de vraag naar de invloed van het pleitbaar standpunt begrip op de vaststelling van het opzet, wordt in hoofdstuk 4 de pleitbaar standpunt jurisprudentie geïnterpreteerd, eerst de fiscale boetejurisprudentie, vervolgens de fiscale strafjurisprudentie. Dit wordt, zoals zojuist in paragraaf 1.2 uiteengezet, gedaan door te onderzoeken welke rol de – in hoofdstuk 3 achterhaalde – criteria die gelden voor de vaststelling van opzet (het weten en het willen of het bewust aanvaarden van de aanmerkelijke kans) spelen zodra er sprake is van een pleitbaar standpunt.

Naast de pleitbaar standpunt jurisprudentie over de opzetdelicten wordt in hoofdstuk 4 de jurisprudentie over de invloed van het pleitbare standpunt op de vaststelling van grove schuld, kwade trouw, de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld en de verzuimboetes geïnterpreteerd. Dit wordt op dezelfde wijze als bij de opzetdelicten gedaan, door te beoordelen of de

criteria die normaal gelden voor de vaststelling van grove schuld, kwade trouw en de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld, ook worden toegepast als er sprake is van een pleitbaar standpunt. Bij de verzuimboetes wordt onderzocht of de criteria die normaal gelden voor de toepassing van de strafuitsluitingsgrond afwezigheid van alle schuld ook worden toegepast als een pleitbaar standpunt aanwezig is.

In hoofdstuk 5 ben ik op zoek gegaan naar verklaringen waarom in het fiscale boeterecht op eigen wijze over de strafwaardigheid van een onjuiste, maar op een pleitbaar standpunt gebaseerde aangifte wordt gedacht. In dat verband wordt eerst de conclusie van A-G Van Soest die aan het eerste pleitbaar standpunt arrest vooraf is gegaan, tegen het licht gehouden. Vervolgens worden de principes besproken die achteraf, nadat het eerste pleitbaar standpunt arrest is gewezen, in de literatuur zijn genoemd om de opkomst van het pleitbaar standpunt begrip en het gevolg van het pleitbare standpunt in het fiscale boeterecht, automatisch straffeloosheid, te verklaren. Tot slot wordt nader bezien of en op welke wijze het pleitbaar standpunt begrip of een daarmee vergelijkbaar begrip in het fiscale boete- en strafrecht in Duitsland, Oostenrijk en de Verenigde Staten van invloed is op de mogelijkheden om een onjuiste belastingaangifte, -heffing of -betaling te beboeten of te bestraffen.

In hoofdstuk 6 wordt, zoals hiervoor in paragraaf 1.2 opgemerkt, de tweede vraag nog een keer aan de orde gesteld, maar dan om vast te stellen wanneer en hoe (wegens het ontbreken van opzet of op andere wijze) een pleitbaar standpunt zowel in het fiscale boete- als in het fiscale strafrecht tot straffeloosheid zou moeten leiden. Met behulp van de in hoofdstuk 3 achterhaalde criteria voor de vaststelling van het opzet en de in hoofdstuk 5 achterhaalde principes, worden in hoofdstuk 6 drie uitgangspunten geformuleerd waaraan een voorstel voor een eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer door de belastingrechter en de strafrechter zou moeten voldoen. Aan de hand van deze uitgangspunten worden vervolgens twee voorstellen uitgewerkt op grond waarvan het pleitbare standpunt zowel in het fiscale boete- als in het fiscale strafrecht alsnog, maar onder voorwaarden, tot straffeloosheid kan leiden.

Het pleitbare standpunt is, zoals eerder gezegd, in het belastingrecht niet alleen van invloed op de opzetboetes. Om de invloed van het pleitbare standpunt in het belastingrecht consistent te houden, wordt daarom in hoofdstuk 6 tot slot nog beschouwd welke invloed het pleitbare standpunt zou moeten hebben op de mogelijkheden om een grove schuld- of een verzuimboete op te leggen, alsmede op de mogelijkheden om tot kwade trouw of tot de voor de omkering van de bewijslast benodigde schuld te concluderen en hoe die invloed juridisch zou moeten worden vormgegeven.

1.5 Bronnen en onderzoeksmethodiek

In essentie ziet dit onderzoek op de beantwoording van twee vragen naar huidig recht: de vraag wanneer een standpunt pleitbaar is en de vraag wanneer een pleitbaar standpunt tot afwezigheid van opzet leidt. Deze vragen worden voor twee rechtsgebieden – het fiscale strafrecht en het fiscale boeterecht – beantwoord. Vervolgens wordt de tweede vraag nog een keer beantwoord, maar dan vanuit een normatieve invalshoek, naar wenselijk recht, om te komen tot een eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer voor beide rechtsgebieden.

De beantwoording van de twee vragen naar huidig recht vindt in de hoofdstukken 2 tot en met 4 plaats. Het pleitbaar standpunt begrip is geen wettelijk begrip, maar een begrip waarvan zowel de invulling als de invloed in de jurisprudentie is vormgegeven. De bevindingen in deze hoofdstukken zijn daarom gebaseerd op beschrijvend en intern rechtsvergelijkend onderzoek, voornamelijk van de jurisprudentie in het fiscale straf- en het fiscale boeterecht.

De eerste vraag wordt in hoofdstuk 2 beantwoord door middel van beschrijvend onderzoek van de fiscale boetejurisprudentie. Voor interne rechtsvergelijking is in dit hoofdstuk weinig gelegenheid omdat de strafkamer van de Hoge Raad zich nog niet heeft uitgelaten over de invulling van het pleitbaar standpunt begrip.

Voordat aan de beantwoording van de tweede vraag, de vraag wanneer een pleitbaar standpunt tot het ontbreken van opzet leidt, kan worden toegekomen moet eerst duidelijk zijn hoe de straf- en boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte eruit zien, hoe de subjectieve bestanddelen in deze straf- en boetebepalingen zijn ingevuld en of er verschillen tussen het fiscale straf- en boeterecht (hebben) bestaan. Dit wordt met behulp van beschrijvend en intern rechtsvergelijkend onderzoek in beeld gebracht. Daarbij heb ik gebruikgemaakt van handboeken en literatuur over het materiële strafrecht, het fiscale strafrecht en het fiscale boeterecht. Met name over de invulling van de subjectieve bestanddelen in het fiscale boete- en strafrecht is echter weinig literatuur voorhanden. De bevindingen hierover zijn daarom vooral gebaseerd op onderzoek van de jurisprudentie in het strafrecht, het fiscale strafrecht en het fiscale boeterecht.

Vervolgens wordt in hoofdstuk 4 de tweede vraag beantwoord door middel van beschrijvend en rechtsvergelijkend onderzoek van de fiscale boete- en strafjurisprudentie.

De beantwoording van de tweede vraag naar wenselijk recht – de vraag wanneer en hoe (wegens het ontbreken van opzet of op andere wijze) een pleitbaar standpunt zowel in het fiscale boete- als in het fiscale strafrecht tot straffeloosheid zou moeten leiden – vindt plaats in hoofdstuk 6. Voordat daartoe kan worden overgegaan, moeten eerst de uitgangspunten worden

geformuleerd waaraan een voorstel voor een eenduidige behandeling zou moeten voldoen. In hoofdstuk 5 wordt door middel van onderzoek in de rechtshistorie en in de literatuur op zoek gegaan naar deze uitgangspunten. In dit hoofdstuk wordt voorts met behulp van externe rechtsvergelijking onderzocht of het pleitbare standpunt of een daarmee vergelijkbaar begrip in het fiscale sanctierecht buiten de Nederlandse grenzen een rol speelt. Hiermee heb ik de behandeling van het pleitbaar standpunt verweer in de Nederlandse jurisprudentie van een perspectief willen voorzien. Omdat ik de wetgeving en jurisprudentie zelf heb willen interpreteren, is alleen sanctierecht uit Duits- en Engelstalige landen voor deze rechtsvergelijking in aanmerking gekomen. In dit onderzoek wordt ingegaan op het Duitse fiscale sanctierecht omdat het innemen van een onjuist, maar pleitbaar standpunt in dat recht wel van invloed is op de mogelijkheden om te beboeten of te bestraffen, maar een andere invloed heeft dan in Nederland. Volgens de Duitse jurisprudentie kan het innemen van een onjuist rechtskundig standpunt namelijk niet tot een onjuiste aangifte leiden, zolang de belastingdienst maar van alle relevante feiten en omstandigheden op de hoogte is gesteld.²³ Omdat ik mij, gezien de overeenkomsten tussen het Oostenrijkse en het Duitse recht, afvroeg of het innemen van een onjuist rechtskundig standpunt in de Oostenrijkse jurisprudentie dezelfde gevolgen heeft als in de Duitse jurisprudentie, is ook het Oostenrijkse fiscale sanctierecht in het onderzoek meegenomen. Tot slot is het fiscale sanctierecht van de Verenigde Staten onderzocht. Het pleitbaar standpunt begrip is in dat land niet in de jurisprudentie opgekomen en uitgewerkt, maar vormt een wettelijk begrip. Bovendien wordt in de wet- en regelgeving van de Verenigde Staten de mate waarin een standpunt pleitbaar is gekwantificeerd.

1.6 Slotopmerkingen

Met dit onderzoek streef ik ernaar zowel fiscaal juristen als strafrechtjuristen aan te spreken. Dat brengt mee dat onderwerpen worden uitgewerkt die bij strafrechtjuristen zonder meer bekend mogen worden verondersteld, maar die bij fiscaal juristen veelal onvoldoende bekend zijn. Het omgekeerde geldt ook. Ik kan derhalve niet uitsluiten dat in het hierna volgende soms schijnbaar vertrouwde begrippen of leerstukken toch nog even worden uitgelegd. Dat wordt dan gedaan om de juristen van de andere discipline mee te nemen.

Het onderzoek is afgesloten op 1 januari 2016. Met later verschenen jurisprudentie, literatuur en wetgeving is, een enkele uitzondering daargelaten, geen rekening gehouden.

23. Deze opvatting, maar dan zonder de verplichting om de inspecteur van alle relevante feiten en omstandigheden op de hoogte te stellen, is in de Nederlandse literatuur terug te vinden in P.J. Wattel, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 1989, p. 55 en W.E.C.A. Valkenburg, J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 2014, p. 61, 62.

HOOFDSTUK 2

Het pleitbare standpunt

“Belanghebbendes gemotiveerde stellingen... zijn weliswaar onjuist, maar vormen niettemin een pleitbaar standpunt gelet ook op de aarzeling in zijn uiteindelijk oordeel, die het Hof ter zake van de stellingname van belanghebbende heeft gehad.”¹

2.1 Inleiding

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft aan het oordeel dat een standpunt pleitbaar is tot nu toe automatisch de consequentie verbonden dat opzet en grove schuld ontbreken. Hierdoor is, zoals in het eerste hoofdstuk al opgemerkt, uit het zicht gebleven dat aan de beslissing op een pleitbaar standpunt verweer in de fiscale boetejurisprudentie eigenlijk niet één, maar twee beslissingen ten grondslag liggen: de beslissing op de vraag wanneer een standpunt pleitbaar is en de beslissing op de vraag wanneer een pleitbaar standpunt tot afwezigheid van opzet leidt.

In dit hoofdstuk behandel ik de vraag wanneer een onjuist standpunt een pleitbaar standpunt vormt.

Bij de bespreking van deze vraag zal ik mij voornamelijk (moeten) baseren op de fiscale boetejurisprudentie. De strafkamer van de Hoge Raad namelijk heeft in de tot nu toe door haar beoordeelde zaken geen rol voor het pleitbare standpunt weggelegd gezien en zich daarom ook niet uitgelaten over de invulling van het pleitbaar standpunt begrip. De strafrechter in feitelijke instantie heeft wel over de invulling van dit begrip geoordeeld, maar uit die jurisprudentie komt geen eenduidig beeld naar voren. De fiscale strafjurisprudentie komt in dit hoofdstuk daarom slechts hier en daar aan de orde. Deze jurisprudentie wordt in hoofdstuk 4 uitgebreider besproken.

Het voorgaande wil echter niet zeggen dat het pleitbaar standpunt begrip niet relevant kan zijn in het fiscale strafrecht. In hoofdstuk 5 zal uiteen worden gezet waarom het pleitbaar standpunt begrip ook in het fiscale strafrecht invloed zou moeten hebben op de mogelijkheden om te bestraffen. In hoofd-

1. Hof Leeuwarden 19 juli 2002, ECLI:NL:GHLEE:2002:AE5797, r.o. 4.5.

stuk 6 wordt vervolgens, in het kader van een eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer in het fiscale boete- en strafrecht, uitgewerkt wat die invloed zou moeten zijn en hoe die invloed juridisch kan worden vormgegeven. Daarbij ga ik ervan uit dat het pleitbaar standpunt begrip in het fiscale strafrecht op dezelfde wijze wordt ingevuld als in het fiscale boeterecht. Om die reden is hetgeen in dit hoofdstuk wordt besproken ook voor het fiscale strafrecht van belang. In aansluiting daarop wordt in dit hoofdstuk ook aandacht besteed aan de vragen die zich kunnen voordoen als de strafrechter moet beslissen of een standpunt pleitbaar is.

Dit hoofdstuk begint in paragraaf 2.2 met het onderscheid tussen de twee zojuist genoemde vragen: de vraag wanneer een onjuist standpunt een pleitbaar standpunt vormt en de vraag wanneer een pleitbaar standpunt tot het ontbreken van opzet leidt. In paragraaf 2.3 wordt bezien of de vaststelling of een standpunt pleitbaar is, plaatsvindt aan de hand van subjectieve of aan de hand van objectieve criteria.

In de paragrafen 2.4 tot en met 2.6 worden drie voorwaarden uitgewerkt waaraan moet zijn voldaan voordat kan worden gesproken van een pleitbaar standpunt. In de eerste plaats moet het standpunt, zoals de belastingkamer van de Hoge Raad in twee arresten in 2011 en 2012 heeft overwogen, zien op interpretatie of toepassing van het recht. Niet ieder rechtskundig standpunt houdt echter ook een pleitbaar standpunt in. In de tweede plaats moet het standpunt voldoende verdedigbaar zijn. Om te kunnen bepalen wanneer een standpunt voldoende verdedigbaar is, worden in paragraaf 2.5 verschillende situaties besproken waarin in de jurisprudentie een pleitbaar standpunt is aangenomen. Aan de hand van deze situaties worden vervolgens de omstandigheden benoemd waaronder een rechtskundig standpunt zodanig verdedigbaar is, dat van een pleitbaar standpunt kan worden gesproken.

In de derde plaats kan een rechtskundig en voldoende verdedigbaar standpunt uitsluitend een pleitbaar standpunt vormen, als dat standpunt binding heeft met de desbetreffende zaak. Deze voorwaarde wordt in paragraaf 2.6 besproken.

Paragraaf 2.7 vormt de afsluitende paragraaf van dit hoofdstuk. In deze afsluiting wordt een definitie van het pleitbare standpunt opgenomen waarin de drie in de voorafgaande paragrafen besproken voorwaarden zijn verwerkt.

2.2 Onderscheid tussen twee vragen

2.2.1 *Onderscheid tussen de twee vragen in het fiscale boeterecht*

Zoals zojuist in de inleiding opgemerkt gaat het bij de beoordeling van een pleitbaar standpunt verweer eigenlijk niet om de beantwoording van één, maar om de beantwoording van twee vragen: de vraag wanneer een onjuist standpunt een pleitbaar standpunt vormt en de vraag wanneer een pleitbaar

standpunt tot het ontbreken van opzet en overigens ook tot het ontbreken van grove schuld leidt.

Voor de beantwoording van de eerste en de tweede vraag gelden verschillende criteria. Hierna zal ik laten zien dat, zoals ook in de literatuur wordt aangenomen, de beoordeling of een standpunt pleitbaar is in de fiscale boetejurisprudentie plaatsvindt aan de hand van objectieve criteria.²

Bij de beoordeling van de vraag wanneer een pleitbaar standpunt tot het ontbreken van opzet en grove schuld leidt, kan in de fiscale boetejurisprudentie eerder worden gesproken van het niet hanteren van criteria. In hoofdstuk 4 zal namelijk blijken dat de belastingkamer van de Hoge Raad, zodra een pleitbaar standpunt voorhanden is, de subjectieve omstandigheden die normaal voor de vaststelling van grove schuld en opzet van belang zijn – de mate van zorgvuldig en voorzichtig handelen, de persoon, het weten en willen van de belastingplichtige – tot nu toe steeds buiten beschouwing heeft gelaten. Hierna wordt ook wel gesproken van objectieve werking van het pleitbare standpunt.

Als gevolg van deze objectieve werking vormt het pleitbaar standpunt begrip in het fiscale boeterecht een alles-of-niets-begrip: een standpunt is pleitbaar of niet pleitbaar.³ Het maken van een onderscheid naar de mate waarin het standpunt pleitbaar is, is niet zinvol, omdat dit onderscheid toch niet kan worden doorvertaald in de beoordeling of kan worden gesproken van opzet of grove schuld. Immers, als een standpunt voldoende pleitbaar is, ontbreken opzet en grove schuld in het fiscale boeterecht tot nu toe zonder meer.

Het pleitbaar standpunt begrip hoeft geen alles-of-niets begrip te vormen. Zo kent het belastingrecht van de Verenigde Staten – het pleitbaar standpunt begrip is in dit recht een wettelijk begrip – wel een onderscheid naar de mate waarin een standpunt pleitbaar is. Als een standpunt minstens een bepaalde in de wet genoemde mate van verdedigbaarheid heeft, kan een boete wegens het

2. W.E.C.A. Valkenburg, 'Fiscaal strafrecht', *DD* 2007/40, p. 529: "Uit de fiscale rechtspraak kan... worden afgeleid dat de kern van het 'wanneer' ligt bij de vraag of het ingenomen standpunt naar objectieve maatstaven beoordeeld pleitbaar is." Zie voorts M.W.C. Feteris in zijn noot onder *BNB* 2004/75, onder 4, A.O. Lubbers, E. Poelmann, 'Afbakeningsproblemen rondom 'grote schuld' en 'opzet', *TFB* 2007-2, p. 69; S.F. van Immerseel en D. Liem, 'Het pleitbaar standpunt: de objectieve versus de subjectieve benadering', *TFB* 2011-7, p. 10-11, W.E.C.A. Valkenburg en J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 2014, p. 40; G.J.M.E. de Bont en A.B. Vissers, 'Het pleitbare standpunt: kruisbestuiving?', *Het Register* 2014-2, p. 21; L.A. de Blieck, J. de Blieck, E.A.G. van der Ouderaa, R.J. Koopman, S.C.W. Douma en J. Wortel, *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, p. 468-469; F.J.P.M. Haas, *Bestuurlijke boeten in het belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, p. 28, 29.
3. C. Bruijsten, 'Het leerstuk van het pleitbare standpunt', *WFR* 2012/6945, concludeert op p. 369 dat het pleitbare standpunt een alles-of-niets-begrip is, maar geeft hiervoor een andere verklaring.

doen van een aanmerkelijk te lage belastingaangifte achterwege blijven, vooropgesteld dat de relevante feiten in of bij de aangifte zijn medegedeeld.⁴ Als het standpunt een hogere mate van verdedigbaarheid heeft, kan deze boete ook zonder melding achterwege blijven.⁵ Ik beperk mij tot het noemen van deze voor Nederland theoretische mogelijkheid; in dit onderzoek wordt hier verder niet op ingegaan. Het beantwoorden van de twee zojuist genoemde vragen is bij het pleitbare standpunt als alles-of-niets-begrip al gecompliceerd genoeg.

2.2.2 *Onderscheid tussen de twee vragen in het fiscale strafrecht*

Ook in de jurisprudentie van de strafkamer komt het onderscheid tussen beide vragen niet tot uitdrukking, maar dat heeft een andere oorzaak dan in de fiscale boetejurisprudentie. De strafkamer van de Hoge Raad heeft in de tot nu toe door haar beoordeelde zaken, ondanks de mogelijke aanwezigheid van een pleitbaar standpunt, de criteria die voor de vaststelling van opzet bepalend zijn niet losgelaten. In deze zaken heeft zij geen rol voor het pleitbare standpunt gezien en zich daarom ook niet uitgelaten over de invulling van het pleitbaar standpunt begrip.⁶

De strafrechter in feitelijke instantie heeft zich wel over de invulling van het pleitbaar standpunt begrip gebogen. Uit deze jurisprudentie komt echter geen eenduidig beeld naar voren. Uit een aantal uitspraken is op te maken dat de beoordeling of een standpunt pleitbaar is aan de hand van objectieve criteria, zoals in het fiscale boeterecht, heeft plaatsgevonden.⁷ Volgens andere uitspraken kan echter uitsluitend van een pleitbaar standpunt worden gesproken als de belastingplichtige zijn standpunt heeft gebaseerd op een ondubbelzinnig advies van een deskundige of van de inspecteur, een voorwaarde die ook geldt voor een geslaagd beroep op verontschuldigbare rechtsdwaling.⁸ Zo bezien is de opmerking in de literatuur dat de invulling van het pleitbaar standpunt

4. IRC section 6662 (b)(2) io. (d)(2)(b)(i).

5. IRC section 6662 (b)(2) io. (d)(2)(b)(ii).

6. Met name HR 13 november 2001, NJ 2002/221, ECLI:NL:HR:2001:AD4466, r.o. 4; HR 8 februari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR3719, r.o. 3.6.4; HR 6 maart 2012, NJ 2012/176, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596, r.o. 7.3-7.4.

7. Rb. Zwolle-Lelystad 13 september 2005, ECLI:NL:RBZLY:2005:AU2558; Rb. Groningen 11 april 2008, ECLI:NL:RBGRO:2008:BC9320; Rb. Gelderland 15 augustus 2013, ECLI:NL:RBGEL:2013:2407 (overwegingen met betrekking tot inkomsten uit verhuur, strafmaatverweer); Rb. Oost-Brabant 22 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6490, in hoger beroep Hof 's-Hertogenbosch 23 september 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:3755 (het hof heeft het begrip pleitbaar standpunt hierbij niet gebruikt); Hof 's-Hertogenbosch, ECLI:NL:GHSHE:2014:2963, r.o. 4-5 (het hof heeft het begrip pleitbaar standpunt hierbij niet gebruikt).

8. Hof 's-Hertogenbosch 18 maart 2008, ECLI:NL:GHSHE:2008:BC7234, r.o. F.3 io. F.1.3; Hof Amsterdam 7 juli 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BR0740; Rb. Overijssel 16 december 2013, ECLI:NL:RBOVE:2013:3344, r.o. 5.2.

begrip in het fiscale strafrecht niet in alle opzichten dezelfde lijkt als in het fiscale boeterecht, wel terecht.⁹

De fiscale strafjurisprudentie komt aan het eind van dit hoofdstuk, in de paragrafen 2.6.1 en 2.6.2, nog kort aan bod. In hoofdstuk 4, in paragraaf 4.4.2.3 wordt, zoals in de inleiding opgemerkt, uitgebreider op de fiscale strafjurisprudentie teruggekomen.

2.3 De invulling van het pleitbaar standpunt begrip

Het pleitbaar standpunt verweer komt in belastingprocedures aan de orde bij de behandeling van het boetegeschil, na de behandeling van het belastinggeschil. Het verweer ziet op een standpunt dat de belastingplichtige in het kader van het belastinggeschil heeft ingenomen en dat niet door de inspecteur en de behandelende rechter is gevolgd. Het pleitbare standpunt zelf gaat derhalve over de belastingheffing of -betaling. De rechter beoordeelt in het kader van het boetegeschil of aan de onjuiste belastingaangifte, -aanslag of -betaling een weliswaar onjuist, maar wel zodanig pleitbaar standpunt ten grondslag heeft gelegen dat voor beboeting geen plaats is.

2.3.1 Geen subjectieve criteria

Uit de jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad volgt dat subjectieve omstandigheden – de mate van zorgvuldig en voorzichtig handelen, de persoon, het weten en willen van de belastingplichtige – voor de invulling van het pleitbaar standpunt begrip niet van belang zijn.¹⁰

Dit is in de eerste plaats op te maken uit een aantal arresten waarin de belastingkamer van de Hoge Raad, zonder dat er onderzoek naar subjectieve omstandigheden was verricht, heeft geoordeeld dat opzet en grove schuld ontbreken omdat het standpunt van de belastingplichtige over het belastinggeschil door de rechter in feitelijke instantie was gevolgd.¹¹ Het volgen bracht

9. A.D. van Riel, 'Pleitbaar standpunt – toepassing in het fiscale strafrecht', *TFB* 2011-6, p. 11, Valkenburg en Van der Werff 2014, p. 41-41.

10. Met uitzondering wellicht van HR 29 maart 1995, *BNB* 1995/155, r.o. 3.7. In dit arrest passeerde de belastingkamer van de Hoge Raad de stelling dat er sprake was van een pleitbaar standpunt, omdat het hof volgens haar terecht had geoordeeld dat op de desbetreffende belastingplichtige een onderzoeksplicht rustte ten aanzien van zijn belastingverplichting. Het is echter niet duidelijk of het niet voldoen aan deze onderzoeksplicht tot gevolg had dat het standpunt niet pleitbaar was, of dat ondanks het pleitbare standpunt toch kon worden gesproken van grove schuld.

11. HR 26 november 1986, *BNB* 1987/31, r.o. 4.2; HR 26 november 1986, *BNB* 1987/305, r.o. 4.4; HR 22 juli 1988, *BNB* 1988/271, r.o. 5. Voorts heeft de belastingkamer van de Hoge Raad in HR 13 mei 1992, *BNB* 1992/242, r.o. 3.4; HR 10 juni 1992, *BNB* 1992/275, r.o. 3.4; HR 5 januari 2000, *BNB* 2000/85, *ECLI:NL:HR:2000:AA4059*, r.o. 3.9, overwogen dat alle schuld ontbrak en in HR 2 maart 2012, *BNB* 2012/123, *ECLI:NL:HR:2012:BP3858*, r.o. 3.5 dat de verzuimboete verviel.

in deze zaken mee, hoewel de belastingkamer van de Hoge Raad dat niet steeds expliciet heeft overwogen, dat het ingenomen standpunt pleitbaar werd geacht.¹² In deze zaken had de rechter in feitelijke instantie in het belastinggeschil derhalve conform het standpunt van de belastingplichtige geoordeeld, maar was dat standpunt volgens de belastingkamer van de Hoge Raad toch onjuist. Hierdoor herleefde in cassatie het boetegeschil. De rechter in feitelijke instantie had, omdat hij het standpunt van de belastingplichtige had gevolgd, echter niets vastgesteld over de subjectieve omstandigheden. Als deze omstandigheden van belang zouden zijn geweest voor de beoordeling of het standpunt pleitbaar is, had de belastingkamer moeten verwijzen. De belastingkamer heeft in deze arresten het boetegeschil echter zelf afgedaan en overwogen dat, omdat het standpunt van de belastingplichtige door de rechter in feitelijke instantie als juist was aanvaard, opzet en grove schuld afwezig waren en de boete daarom verviel.¹³

Dit volgt in de tweede plaats uit een aantal arresten waarin de belastingkamer van de Hoge Raad heeft geoordeeld dat het standpunt pleitbaar is, terwijl de rechter in feitelijke instantie bepaalde subjectieve omstandigheden wel had vastgesteld. Het betrof hier zaken waarin de rechter in feitelijke instantie het standpunt van de belastingplichtige over het belastinggeschil niet had gevolgd. Zo had de rechter in feitelijke instantie in de uitspraak voorafgaand aan het eerste pleitbaar standpunt arrest geoordeeld dat er, ondanks de omstandigheid dat de belastingplichtige zich er bewust van was geweest dat zijn standpunt en daarmee zijn aangifte mogelijk onjuist waren, toch kon worden gesproken van een pleitbaar standpunt. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft dit oordeel bevestigd.¹⁴ Daarnaast heeft de belastingkamer van de Hoge Raad in een aantal arresten zelf geoordeeld dat kan worden gesproken van een pleitbaar standpunt, nadat de rechter in feitelijke instantie de voor opzet of grove schuld vereiste subjectieve omstandigheden had vastgesteld en, zonder te onderzoeken of het standpunt van de

12. Expliciet overwogen in HR 22 juli 1988, *BNB* 1988/271, r.o. 5; HR 2 maart 2012, *BNB* 2012/123, *ECLI:NL:HR:2012:BP3858*, r.o. 3.5.

13. Met uitzondering van HR 26 november 1986, *BNB* 1987/305, r.o. 4.4. Ik veronderstel echter dat de Hoge Raad niet verwees om te beoordelen of het standpunt pleitbaar was of om te beoordelen of er sprake was van grove schuld of opzet, maar om te beoordelen in hoeverre het eensluidend oordeel van partijen over het boetepercentage nog bindend kon zijn.

14. HR 11 juli 1984, *BNB* 1984/268, r.o. 4: "Het Hof behoeft zich van dit oordeel niet te laten weerhouden door de omstandigheden, dat belanghebbende bij de inwerkingtreding van de Wet op de omzetbelasting 1968 omtrent de belastbaarheid van de onderhavige prestaties door de Inspecteur was geïnformeerd en later bij belanghebbende naar aanleiding van een onderzoek over de jaren 1969 en 1970 ter zake reeds omzetbelasting is nageheven." Zo ook HR 12 september 2003, *BNB* 2004/75, *ECLI:NL:HR:2003:AE4480*, r.o. 3.4.

belastingplichtige pleitbaar was, nog had geoordeeld dat de belastingplichtige opzettelijk of grofschuldig had gehandeld.^{15 16}

Hieruit volgt bijvoorbeeld dat, als een belastingplichtige een premie voor een kapitaalverzekering in zijn aangifte inkomstenbelasting op zijn inkomen in mindering heeft gebracht, niet kan worden gezegd dat hij een pleitbaar standpunt heeft ingenomen. De aftrek van een premie voor een kapitaalverzekering is namelijk op geen enkele wijze met objectieve argumenten (die bijvoorbeeld zouden kunnen zijn ontleend aan de tekst en de systematiek van de Wet inkomstenbelasting 2001) te onderbouwen. Ook als de belastingplichtige ervan overtuigd was en ervan overtuigd kon en mocht zijn dat hij de premie voor de kapitaalverzekering in zijn aangifte kon aftrekken, kan nog steeds niet worden gesproken van een pleitbaar standpunt.

De vaststelling dat subjectieve omstandigheden voor de invulling van het pleitbaar standpunt begrip niet van belang zijn, brengt naar mijn mening niet mee dat deze omstandigheden bij een pleitbaar standpunt verweer in het geheel niet van belang kunnen zijn. Zij zijn alleen voor de beantwoording van de eerste vraag, de vraag of het standpunt pleitbaar is, niet van belang. Bij de beoordeling van de tweede vraag, de vraag wanneer bij een pleitbaar standpunt opzet ontbreekt, behoren het weten en het willen of de bewuste aanvaarding van de aanmerkelijke kans naar mijn mening wel degelijk van belang te zijn. In hoofdstuk 4 wordt hierop teruggekomen.

2.3.2 Drie objectieve voorwaarden voor een pleitbaar standpunt

Met de vaststelling dat de vraag wanneer een standpunt pleitbaar is, niet wordt beantwoord aan de hand van subjectieve omstandigheden, is nog niet duidelijk welke criteria wél relevant zijn. Uit de fiscale boetejurisprudentie kunnen naar mijn mening drie objectieve voorwaarden worden afgeleid waaraan moet zijn voldaan, voordat kan worden gesproken van een pleitbaar standpunt. In de

15. HR 23 september 1992, *BNB* 1993/193, r.o. 3.3.6 ("zodanige argumenten zijn aan te voeren"); HR 10 maart 1999, *BNB* 1999/308, r.o. 3.6 ("zodanige argumenten zijn aan te voeren"); HR 13 september 2000, *BNB* 2000/348, ECLI:NL:HR:2000:AA7073, r.o. 3.11 ("zodanige argumenten zijn aan te voeren"); HR 8 februari 2002, *BNB* 2002/150, ECLI:NL:HR:2002:AD9105, r.o. 3.3; HR 11 november 2005, *BNB* 2006/147, ECLI:NL:HR:2005:AU6018, r.o. 3.5; HR 11 januari 2013, *BNB* 2013/63, ECLI:NL:HR:2013:BY8091, r.o. 2.3. (in deze zaak had de rechtbank tot opzet geconcludeerd, het hof had het standpunt gevolgd).
16. Er is ook een aantal arresten waarin de HR niet zelf afdeed, maar overging tot verwijzing. Zie in dit verband HR 7 september 1988, *BNB* 1988/319, r.o. 4.4-4.5 ("in die mate verdedigbaar was"); HR 22 april 1998, *BNB* 1998/201, r.o. 3.5 ("zodanige argumenten zijn aan te voeren"); HR 2 september 1998, *BNB* 1998/337, r.o. 3.2 ("zodanige argumenten zijn aan te voeren"). Deze verwijzingen lijken geen verband te houden met de vaststelling van subjectieve omstandigheden, maar lijken te zijn ingegeven door de omstandigheid dat voor de beoordeling of er sprake was van een pleitbaar standpunt nog (mede) een andere feitelijke vaststelling was vereist.

eerste plaats moet het standpunt zien op interpretatie of toepassing van het recht dat ten behoeve van het doen van de aangifte moet worden geïnterpreteerd en toegepast. In de tweede plaats moet het standpunt naar objectieve maatstaven voldoende verdedigbaar zijn. In de derde plaats moet het standpunt zijn gebaseerd op de vastgestelde feiten en zijn verwerkt in of verenigbaar zijn met de ingediende aangifte(n).

Hierna, in de paragrafen 2.4 tot en met 2.6, worden deze voorwaarden besproken.

2.4 Interpretatie van het recht of toepassing van het recht op de feiten (1)

2.4.1 Onderscheid tussen feitelijke en rechtskundige standpunten

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft in 2011 geoordeeld dat een feitelijk standpunt, een standpunt dat neerkomt op een andere vaststelling van de feiten of een andere waardering van bewijsmiddelen dan waartoe de rechter in feitelijke instantie heeft besloten, geen pleitbaar standpunt kan vormen.¹⁷ Kort daarna heeft zij het uitgangspunt dat een pleitbaar standpunt uitsluitend kan zien op rechtsoordelen bevestigd door te overwegen dat een pleitbaar standpunt op rechtskundige gronden moet zijn gebaseerd.¹⁸

Onder rechtsoordelen kunnen, zoals terecht in de literatuur¹⁹ en door de Staatssecretaris van Financiën in zijn hoedanigheid van uitvoerder van de wet is geconstateerd,²⁰ zowel zuivere rechtsoordelen als kwalificatieoordelen worden verstaan.²¹ Bij zuivere rechtsoordelen wordt de inhoud en strekking van een in het recht gehanteerd begrip in algemene zin bepaald. Bij kwalificatieoordelen wordt bepaald of de vastgestelde feiten al dan niet onder een in het recht gehanteerd begrip vallen.²² Pleitbare standpunten over de toepassing van het recht op de feiten komen in de fiscale boetejurisprudentie overigens het meest voor.²³

17. HR 28 oktober 2011, *BNB* 2012/25, ECLI:NL:HR:2011:BN7194, r.o. 3.3.2. Vóór 2011 is het pleitbaar standpunt verweer bijvoorbeeld door Hof Amsterdam 12 maart 1985, *BNB* 1986/343, r.o. 5, Rb. Arnhem 23 juni 2009, ECLI:NL:RBARN:2009:BM2367 en Rb. 's-Gravenhage 18 maart 2010, ECLI:NL:RBSGR:2010:BL9983, r.o. 4.7 afgewezen omdat het standpunt zag op vaststelling van de feiten. A-G Van Ballegooijen, conclusie van 28 april 2005, ECLI:NL:PHR:2006:AT7227, sprak in r.o. 4.4 van een rechtskundig pleitbaar oordeel.

18. HR 2 maart 2012, *BNB* 2012/123, ECLI:NL:HR:2012:BP3858, r.o. 3.5.

19. M.W.C. Feteris in zijn noot onder *BNB* 2004/75 onder 8.

20. Besluit van 9 november 2000, *RTB* 2000/2474M, *BNB* 2001/13. Dit besluit is vanaf 2007 opgenomen in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998, Besluit van 21 maart 2007, *CPP*2006/2918M, *V-N* 2007/17.14, para 4 lid 3.

21. A-G Van Soest, conclusie van 2 maart 1984, gepubliceerd in *BNB* 1984/268, r.o. e6 en h, A-G Wattel, conclusie van 11 augustus 2010, ECLI:NL:PHR:2011:BN7194, r.o. 9.6-9.13.

22. Vergelijk E. Korthals Altes, H.A. Groen, *Asser Procesrecht 7, Cassatie in burgerlijke zaken*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, p. 209-211.

23. Zie bijvoorbeeld HR 9 september 1988, *BNB* 1988/319; HR 23 september 1993, *BNB* 1993/193; HR 22 april 1998, *BNB* 1998/201.

Onder de vaststelling van de feiten valt naar mijn mening bijvoorbeeld de vaststelling dat een belastingplichtige gedurende een bepaalde periode op een adres in Nederland is ingeschreven. Ook de beoordeling of bepaalde transacties daadwerkelijk zijn aangegaan of schijntransacties vormen, komt neer op een vaststelling van de feiten.²⁴ De stelling dat een bepaalde overeenkomst daadwerkelijk is gesloten, kan derhalve geen pleitbaar standpunt inhouden.

Een belastingplichtige die een andere vaststelling van de feiten of waardering van de bewijsmiddelen voor ogen heeft gestaan dan de rechter uiteindelijk aanneemt, kan overigens niet zonder meer opzet op of grove schuld aan de onjuiste belastingaangifte, -heffing of -betaling worden verweten.²⁵ Dit moet steeds worden beoordeeld aan de hand van de criteria die gelden voor de vaststelling van opzet en grove schuld. Op deze criteria wordt in hoofdstuk 3 nader ingegaan.

Afhankelijk van de specifieke situatie en het toepasselijke recht kan het moeilijk zijn een onderscheid te maken tussen vaststelling van de feiten en toepassing van het recht op die feiten. Eenzelfde vraag, bijvoorbeeld de vraag of een belastingplichtige een lening is overeengekomen, kan neerkomen op een vaststelling van de feiten en daarmee samenhangend op een waardering van de bewijsmiddelen, maar ook op toepassing van het recht op de feiten. Als het onduidelijk is of wel echt een overeenkomst is gesloten, komt een oordeel daarover neer op een vaststelling van de feiten en is een pleitbaar standpunt niet mogelijk. Als het echter de vraag is of de tussen partijen gesloten overeenkomst in het kader van de toepassing van het belastingrecht als een lening of als een kapitaalstorting moet worden beschouwd, komt een oordeel daarover neer op toepassing van het recht op de vastgestelde feiten en is een pleitbaar standpunt wel mogelijk.

In het verlengde hiervan is het denkbaar dat pas met de beslissing van de rechter over het belastinggeschil duidelijk wordt of het standpunt van de belastingplichtige neerkomt op een andere vaststelling van de feiten of waardering van de bewijsmiddelen dan waartoe de rechter uiteindelijk heeft besloten of op een andere toepassing van het recht op de feiten. Dit kan bijvoorbeeld gebeuren in zaken waarin de inspecteur primair stelt dat er geen overeenkomst is gesloten en subsidiair stelt dat, als kan worden vastgesteld dat wel een overeenkomst is gesloten, die overeenkomst andere fiscale gevolgen heeft dan de belastingplichtige voor ogen heeft gestaan.²⁶ Als de belastingrechter oordeelt dat er geen overeenkomst is gesloten, blijkt het standpunt van de belastingplichtige dat er wel een overeenkomst was, te zijn neergekomen op een andere

24. Hof Arnhem 18 augustus 2000, ECLI:NL:GHARN:2000:AA7112, r.o. 5.19.2 io 5.21. Zo ook A-G Silvis in een conclusie van 24 mei 2011 in een fiscale strafprocedure, ECLI:NL:PHR:2011:BQ6700, r.o. 47.

25. Hof 's-Gravenhage 27 mei 2008, ECLI:NL:GHSGR:2008:BD5869, r.o. 6.5; Hof Arnhem 22 december 2009, ECLI:NL:GHARN:2009:BK8679, r.o. 4.18-4.19. Zo ook A-G Van den Berge, conclusie van 6 juni 2000, ECLI:NL:PHR:2000:AA8852, r.o. 4.10. Voorts M.W.C. Feteris in zijn noot onder *BNB* 2004/75, onder 12.

26. Het onderscheid tussen schijnhandelingen (de primaire stelling) en zelfstandige fiscale kwalificatie (de subsidiaire stelling) lijkt dun. Dit wordt veroorzaakt door de omstandigheid dat het

vaststelling van de feiten en is er derhalve geen ruimte voor een pleitbaar standpunt.²⁷ Als de belastingrechter oordeelt dat er wel sprake is van een overeenkomst, maar dat die overeenkomst andere fiscale gevolgen heeft dan de belastingplichtige voor ogen heeft gestaan, blijkt het standpunt van de belastingplichtige te zijn neergekomen op een andere toepassing van het recht op de vastgestelde feiten dan waartoe de rechter uiteindelijk heeft besloten en is er wel ruimte voor een pleitbaar standpunt.²⁸

Standpunten van partijen zijn vaak niet beperkt tot de vaststelling van feiten of tot toepassing van het recht op de feiten, maar zien op beide. Op grond van het bovenstaande zou dan, in het kader van de beoordeling of een standpunt pleitbaar is, op het eerste gezicht kunnen worden gedacht dat moet worden bepaald of de oorzaak van het ongelijk van de belastingplichtige in de vaststelling van de feiten of in de toepassing van het recht op de vastgestelde feiten is gelegen. Naar mijn mening gaat het in deze situatie echter niet zozeer om de vraag waar de oorzaak van het ongelijk van de belastingplichtige ligt, maar om de vraag of er, nadat de rechter in feitelijke instantie de feiten anders heeft vastgesteld dan de belastingplichtige voor ogen heeft gehad, nog een pleitbare toepassing van het recht op de feiten kan overblijven.²⁹ Zo vergt het standpunt van een belastingplichtige dat zijn fiscale woonplaats buiten Nederland ligt zowel een vaststelling van feiten als een toepassing van het recht op de vastgestelde feiten. Maar voor de beoordeling of dit standpunt pleitbaar is, is van belang of er voldoende feiten zijn vastgesteld om het standpunt dat zijn fiscale woonplaats buiten Nederland ligt inderdaad nog als voldoende verdedigbaar aan te merken.³⁰ Op de vraag wanneer een standpunt voldoende verdedigbaar is wordt hierna in paragraaf 2.5 teruggekomen.

bewijs dat een voorgespiegelde overeenkomst niet daadwerkelijk is gesloten bij de inspecteur ligt. Als de inspecteur niet in dit bewijs slaagt, zal hij vervolgens zelfstandige fiscale kwalificatie moeten stellen om ongewenste, in strijd met doel en strekking van de wet en/of leidende tot ongelijke behandeling van economisch gelijke gevallen, resultaten te bestrijden.

27. Vergelijk Hof Arnhem 1 maart 2001, ECLI:NL:GHARN:2001:AB0617, r.o. 4.7 (in cassatie door HR 8 februari 2002, *BNB* 2002/150, ECLI:NL:HR:2002:AD9105 vernietigd); Hof Leeuwarden 2 februari 2003, ECLI:NL:GHLEE:2003:AF2744 r.o. 4.4. io. 4.7; Hof 's-Gravenhage 24 juni 2004, ECLI:NL:GHSGR:2004:AP6080, r.o. 5.5.
28. Vergelijk HR 8 februari 2002, *BNB* 2002/150, ECLI:NL:HR:2002:AD9105, r.o. 3.3; HR 12 september 2003, *BNB* 2004/75, ECLI:NL:HR:2003:AE4480, r.o. 3.4.
29. Vergelijk HR 12 september 2003, *BNB* 2004/75, ECLI:NL:HR:2003:AE448, r.o. 3.4, waarin de vaststelling dat overeenkomsten waren geantedateerd niet afdeed aan het oordeel dat het standpunt pleitbaar was, Rb. Breda 25 november 2008, ECLI:NL:RBBRE:2008:BH2916, r.o. 4.4.2. Zo ook: Rb. Groningen (sector strafrecht) 11 april 2008, ECLI:NL:RBGRO:2008:BC9320.
30. Vergelijk HR (strafkamer) 6 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596, waarbij het naar mijn mening de vraag was of het standpunt pleitbaar was, omdat de vastgestelde feiten waarop de stelling kon berusten dat de belastingplichtige zijn fiscale woonplaats in België had minimaal waren. De strafkamer van de Hoge Raad heeft zich echter niet uitgelaten over de vraag of het standpunt pleitbaar is.

2.4.2 Interpretatie of toepassing van het recht

Bij een pleitbaar standpunt verweer stelt de belastingplichtige dat aan zijn onjuiste belastingaangifte, -aanslag of -betaling weliswaar een onjuist, maar verdedigbaar standpunt ten grondslag heeft gelegen. Zoals hiervoor uiteengezet moet dat standpunt zien op interpretatie of toepassing van het recht. Bij de boete- en strafbepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte betreft dit het recht dat ten behoeve van het doen van de aangifte moet worden geïnterpreteerd en toegepast. Dat is meestal het materiële belastingrecht.³¹

De voorwaarde dat het standpunt moet zien op interpretatie of toepassing van het recht brengt naar mijn mening mee dat een pleitbaar standpunt over de toepassing van een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur niet goed denkbaar is.³² Daarbij gaat het immers niet om interpretatie of toepassing van het recht, maar om de feitelijke vaststelling dat de inspecteur bepaalde gedragingen heeft verricht of nagelaten, bijvoorbeeld vertrouwen heeft gewekt of gelijksoortige gevallen op een bepaalde wijze heeft behandeld, waaraan vervolgens bepaalde consequenties, zelfs met voorbijgaan aan de juiste interpretatie of toepassing van het recht, kunnen worden verbonden.³³

2.4.3 *Geen verplichting om te stellen en te beargumenteren dat een standpunt pleitbaar is*

In belastingprocedures, met inbegrip van de boeteprocedures, bepalen de partijen, de belastingplichtige en de inspecteur, de omvang van het geschil.³⁴ De belastingrechter beslist uitsluitend over het geschil dat hem is voorgelegd.³⁵

31. Inclusief de lagere belastingwetgeving, zoals een uitvoeringsbesluit of een ministeriële regeling en inclusief beleidsbesluiten (sinds HR 28 maart 1990, *BNB* 1990/194 kan de belastingrechter namelijk beleidsbesluiten als recht in de zin van destijds art. 99, thans art. 79 RO, uitleggen). Wat de beleidsbesluiten betreft ziet het pleitbare standpunt dan op de interpretatie of toepassing van een bepaling waar de inspecteur op grond van art. 4:84 Awb aan is gebonden.

32. Rb. Haarlem 23 november 2007, ECLI:NL:RBHAA:2007:BC6874, r.o. 4.6; Rb. Haarlem 14 augustus 2009, ECLI:NL:RBHAA:2009:BJ7601, r.o. 4.9. Vergelijk Hof 's-Hertogenbosch (strafkamer), aangehaald door A-G Vegter in de conclusie van 6 oktober 2015, ECLI:NL:PHR:2015:2327, r.o. C5.

33. Sinds HR 12 april 1978, *BNB* 1978/135-137.

34. A.J.H. van Suilen, 'Rechterlijke toetsing van fiscale boetes', *TFB* 2008-3, p. 18.

35. HR 21 oktober 1992, *BNB* 1993/8, r.o. 3.2, HR 28 november 2003, *BNB* 2004/79, ECLI:NL:HR:2003:AN9071, r.o. 6.2.

Het zojuist gemaakte onderscheid tussen de vaststelling van de feiten en de interpretatie en toepassing van het recht speelt hierbij een rol.^{36 37} De vaststelling van de feiten vindt in beginsel plaats aan de hand van datgene wat partijen hebben gesteld, weersproken en bewezen. Bij interpretatie en toepassing van het recht wordt de rechter echter niet beperkt door de interpretatie of toepassing die een van beide of zelfs beide partijen voor ogen staat.³⁸ De rechter bepaalt uiteindelijk hoe het recht wordt geïnterpreteerd en toegepast. Hierbij is niet van belang of en welke argumenten daadwerkelijk door de partijen zijn aangevoerd, maar of en welke argumenten in de ogen van de rechter kunnen worden aangevoerd.

Hetzelfde geldt naar mijn mening voor de vaststelling of een standpunt pleitbaar is. Dit is op te maken uit de omstandigheid dat de belastingkamer van de Hoge Raad regelmatig door middel van de overweging dat voor het standpunt “zodanige argumenten zijn aan te voeren” heeft aangegeven dat een standpunt pleitbaar is.³⁹ Voorts leid ik dit af uit een aantal arresten waarin de belastingkamer van de Hoge Raad uit eigen beweging, zonder dat in cassatie en in een aantal gevallen ook zonder dat er in feitelijke instantie een pleitbaar standpunt verweer was gevoerd, heeft geoordeeld dat het in de aangifte verwerkte standpunt pleitbaar is.⁴⁰

De belastingplichtige hoeft derhalve strikt gezien niet te stellen en te beargumenteren dat hij een pleitbaar standpunt heeft ingenomen,⁴¹ zoals hij

- 36. Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale rechtsvinding*, Zutphen: Nauta 1965, p. 7: “In beginsel kunnen de rechterlijke werkzaamheden aldus in twee delen worden onderscheiden: enerzijds het vaststellen van de feiten, anderzijds het opsporen van de betekenis van de rechtsregel.”
- 37. Hier kan bij worden aangetekend dat de uitspraken en arresten de verantwoording of legitimatie van de uitkomst van het rechtsvindingsproces vormen die niet op zo'n lineaire wijze tot stand hoeft te zijn gekomen als de opbouw van de uitspraken of arresten doet vermoeden. Zie daarvoor J.M.H. Nieuwenhuizen, *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid*, Deventer: Kluwer 2010.
- 38. HR 26 november 1997, *BNB* 1998/29, “Ius curia novit”.
- 39. HR 23 september 1992, *BNB* 1993/193, r.o. 3.3.6; HR 22 april 1998, *BNB* 1998/201, r.o. 3.5; HR 2 september 1998, *BNB* 1998/337, r.o. 3.2; HR 10 maart 1999, *BNB* 1999/308, r.o. 3.6.1; HR 13 september 2000, *BNB* 2000/348, ECLI:NL:HR:2000:AA7073, r.o. 3.11.
- 40. Uit de gepubliceerde processtukken is in ieder geval niet op te maken dat het pleitbaar standpunt verweer is gevoerd. HR 22 juli 1988, *BNB* 1988/271, r.o. 5; HR 13 september 2000, *BNB* 2000/348, ECLI:NL:HR:2000:AA7073, r.o. 3.11; HR 8 februari 2002, *BNB* 2002/150, ECLI:NL:HR:2002:AD9105, r.o. 3.3; HR 2 maart 2012, *BNB* 2012/123, ECLI:NL:HR:2012:BP3858, r.o. 3.5. In HR 26 november 1986, *BNB* 1987/31, r.o. 4.2; HR 26 november 1986, *BNB* 1987/305, r.o. 4.4; HR 11 januari 2013, *BNB* 2013/63, ECLI:NL:HR:2013:BY8091, r.o. 2.3, heeft de belastingkamer van de Hoge Raad niet expliciet overwogen dat het standpunt pleitbaar was, maar heeft zij overwogen dat opzet en grove schuld ontbraken omdat het standpunt over het belastinggeschil door de rechter in feitelijke instantie was gevolgd.
- 41. P.G.M. Jansen, A.O. Lubbers, ‘Over pleitbare standpunten en lichtvaardig handelen’, *TFB* 1999-6, p. 6; M.W.C. Feteris in zijn noot onder *BNB* 2004/75, onder 4, Lubbers en Poelmann 2007, p. 69, Bruijsten 2012-2, p. 369, Haas 2015, p. 28, 29, A-G Wattel, conclusie van 25 augustus 2016, ECLI:NL:PHR:2016:897, r.o. 9.23.

strikt genomen ook niet hoeft te stellen en te beargumenteren hoe het recht moet worden geïnterpreteerd en toegepast.⁴²

Dit brengt echter niet mee dat een belastingplichtige er zonder meer van uit kan gaan dat de rechter altijd uit eigen beweging beoordeelt of het ingenomen standpunt pleitbaar is. In de eerste plaats bepalen in belastingprocedures zoals hiervoor opgemerkt partijen de omvang van het geschil. Ook bij de interpretatie en toepassing van het recht moet de belastingrechter binnen de grenzen van het geschil blijven. Uit een arrest uit 2001 is op te maken dat de belastingkamer van de Hoge Raad niet uit eigen beweging oordeelt dat een standpunt pleitbaar is, als de boete niet in geschil is.⁴³ Omdat in belastingprocedures sinds halverwege de jaren '90 van de vorige eeuw de boete in beginsel wel steeds in geschil is, brengt dit arrest echter praktisch geen beperking mee.⁴⁴ In de tweede plaats zal de rechter aanknopingspunten moeten hebben om op eigen initiatief te beoordelen of het standpunt pleitbaar is.

De meeste arresten waarin de belastingkamer van de Hoge Raad uit eigen beweging heeft geoordeeld dat van een pleitbaar standpunt kon worden gesproken, betroffen zaken waarin het standpunt van de belastingplichtige over het belastinggeschil door de rechter in de voorafgaande feitelijke instantie, het hof, was gevolgd.⁴⁵ Hier heeft de voorafgaande hofuitspraak voor de belastingkamer van de Hoge Raad de aanleiding gevormd voor het oordeel dat het standpunt pleitbaar is. Op grond van dezelfde redenering kan een voorafgaande rechtbankuitspraak voor het hof of de Hoge Raad een reden vormen om uit eigen beweging te beslissen dat het standpunt pleitbaar is.⁴⁶

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft daarnaast ook geheel op eigen initiatief tot een pleitbaar standpunt geconcludeerd in zaken waaraan geen

42. Anders, naar mijn mening ten onrechte: Rb. Noord-Holland 6 november 2013, ECLI:NL:RBNHO:2013:11321, r.o. 4.39. Hof Amsterdam heeft de boete alsnog vernietigd bij uitspraak van 8 oktober 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:4098, r.o. 4.5.6.

43. HR 3 januari 2001, *BNB* 2001/193, ECLI:NL:HR:2001:AA9242. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft de beoordeling van de boete in cassatie alsmede de beoordeling of het standpunt van de belastingplichtige pleitbaar is achterwege gelaten, hoewel A-G Wattel voorafgaand aan dit arrest in r.o. 5 en 6 van zijn conclusie van 20 juni 2000, ECLI:NL:PHR:2001:AA9242, had geconcludeerd dat de boete ambtshalve moest worden vernietigd omdat de belastingplichtige een pleitbaar standpunt had. In deze zaak lijkt de boete voor het hof reeds buiten geschil.

44. HR 2 maart 1994, *BNB* 1994/153, r.o. 3.3. Dit uitgangspunt is thans gecodificeerd in art. 24a lid 2 AWR, art. 26b lid 2 AWR, art. 27h lid 2 AWR en art. 28 lid 6 AWR.

45. HR 22 juli 1988, *BNB* 1988/271, r.o. 5; HR 2 maart 2012, *BNB* 2012/123, ECLI:NL:HR:2012:BP3858, r.o. 3.5. In HR 26 november 1986, *BNB* 1987/31, r.o. 4.2; HR 26 november 1986, *BNB* 1987/305, r.o. 4.4; HR 11 januari 2013, *BNB* 2013/63, ECLI:NL:HR:2013:BY8091, r.o. 2.3, heeft de belastingkamer van de Hoge Raad niet expliciet overwogen dat het standpunt pleitbaar was, maar heeft zij overwogen dat opzet en grove schuld ontbraken omdat het standpunt over het belastinggeschil door de rechter in feitelijke instantie was gevolgd.

46. Hof Arnhem 10 december 2008, ECLI:NL:GHARN:2008:BG9274, r.o. 4.9.

hofuitspraak is voorafgegaan waarin het standpunt van de belastingplichtige over het belastinggeschil is gevolgd. Ik veronderstel dat de belastingkamer in die zaken in het kader van de beoordeling van het belastinggeschil in cassatie voldoende argumenten heeft gezien om het door de belastingplichtige ingenomen standpunt als pleitbaar aan te merken.⁴⁷ Op dezelfde wijze kan een hof of een rechtbank aanleiding vinden om uit eigen beweging te concluderen dat de belastingplichtige een pleitbaar standpunt heeft ingenomen. Het op eigen initiatief beoordelen of een standpunt pleitbaar is, ligt echter niet voor de hand als de feiten die aan het standpunt ten grondslag hebben gelegen, in het kader van de beslechting van het belastinggeschil niet vast zijn komen te staan.⁴⁸ Op deze situatie wordt in paragraaf 2.6.1 teruggekomen. Ook in de situatie waarin de belastingplichtige zijn standpunt in het belastinggeschil reeds heeft prijsgegeven en uitsluitend over het boetegeschil procedeert, is de kans minder groot dat de rechter uit eigen beweging concludeert dat het ingenomen standpunt pleitbaar is. Als hij geen of weinig zicht heeft op het belastinggeschil, heeft de belastingrechter immers ook minder gelegenheid om aanknopingspunten te onderkennen ten behoeve van het oordeel dat het standpunt pleitbaar is.

Het is derhalve voor een belastingplichtige niet raadzaam erop te vertrouwen dat de rechter op eigen initiatief wel zal beoordelen dat het door hem ingenomen standpunt pleitbaar is.⁴⁹ Echter, uit de omstandigheid dat een belastingplichtige niet of pas laat, in hoger beroep of in cassatie, heeft gesteld of beargumenteerd dat hij een pleitbaar standpunt in zijn aangifte heeft verwerkt, kan niet worden afgeleid dat er geen pleitbaar standpunt is.⁵⁰ Het gaat er immers uitsluitend om of en welke argumenten in de ogen van de

47. Uit de gepubliceerde processtukken is in ieder geval niet op te maken dat het pleitbaar standpunt verweer is gevoerd. HR 13 september 2000, *BNB* 2000/348, ECLI:NL:HR:2000:AA7073, r.o. 3.11; HR 8 februari 2002, *BNB* 2002/150, ECLI:NL:HR:2002:AD9105, r.o. 3.3.

48. Vergelijk HR 7 september 1988, *BNB* 1988/319, r.o. 4.4-4.5; HR 22 april 1998, *BNB* 1998/201, r.o. 3.5; HR 2 september 1998, *BNB* 1998/337, r.o. 3.2. In deze arresten heeft de belastingkamer van de Hoge Raad verwezen in verband met de vaststelling van de feiten die mogelijk aan een pleitbaar standpunt ten grondslag lagen. In deze zaken is het pleitbaar standpunt verweer in de cassatiemiddelen of -klachten te lezen.

49. Maar het gebeurt dus wel. Zie bijvoorbeeld Rb. 's-Gravenhage 27 april 2010, ECLI:NL:RBSGR:2010:BM7395, r.o. 2.3.7-2.3.9. Hof 's-Gravenhage volgde in hoger beroep het standpunt van de belastingplichtige in het belastinggeschil alsnog bij uitspraak van 27 december 2011, ECLI:NL:GHSGR:2011:BV0160.

50. Anders, naar mijn mening ten onrechte: Hof Arnhem 19 april 1996, ECLI:NL:GHARN:1996:AA4658, r.o. 4.4. (later op een ander punt gecasseerd); Rb. 's-Gravenhage 17 april 2007, ECLI:NL:RBSGR:2007:BC9795, r.o. 4.9; Rb. 's-Gravenhage 1 september 2008, ECLI:NL:RBSGR:2008:BN7692, r.o. 4.2; Rb. 's-Gravenhage 22 augustus 2013, ECLI:NL:RBDHA:2013:11083, r.o. 12; Rb. Noord-Holland 6 november 2013, ECLI:NL:RBNHO:2013:11321, r.o. 4.39. Hof Amsterdam heeft in een uitspraak van 8 oktober 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:4098 in r.o. 4.5.6 de door Rechtbank Haarlem in stand gelaten boete echter alsnog vernietigd.

rechter kunnen worden aangevoerd, niet of de argumenten ook daadwerkelijk zijn aangevoerd.⁵¹

In de inleiding is opgemerkt dat het pleitbaar standpunt begrip naar mijn mening ook relevant moet worden in het fiscale strafrecht. In aansluiting op hetgeen zojuist is besproken ga ik ervan uit dat ook de strafrechter uit eigen beweging, bijvoorbeeld door kennisname van een beslissing van een belastingrechter over het belastinggeschil, tot de conclusie kan komen dat het standpunt pleitbaar is.

2.5 Naar objectieve maatstaven voldoende verdedigbaar (2)

Hiervoor is uiteengezet dat uitsluitend een standpunt dat ziet op de interpretatie of toepassing van het recht tot een pleitbaar standpunt kan leiden. Daarbij is het zoals zojuist opgemerkt niet van belang of en welke argumenten daadwerkelijk zijn aangevoerd, maar of en welke argumenten in de ogen van de rechter kunnen worden aangevoerd. Hiermee ben ik aangekomen bij de bespreking van de vraag welke argumenten een standpunt naar objectieve maatstaven voldoende verdedigbaar maken.

2.5.1 *Rechtskundige standpunten die door een belastingrechter zijn gevolgd*

2.5.1.1 *Standpunten die door een belastingrechter in eerdere feitelijke instantie zijn gevolgd*

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft vanaf de jaren '80 van de vorige eeuw in een aantal arresten geoordeeld dat standpunten van de belastingplichtige in het belastinggeschil die door het hof zijn gevolgd, pleitbaar zijn.⁵² In het hiervoor in paragraaf 2.4.1. besproken arrest uit 2011 heeft de belastingkamer daarbij aangetekend dat dit niet altijd geldt. Het door het hof gevolgde standpunt moet, om pleitbaar te kunnen zijn, wel een rechtskundig standpunt vormen.⁵³ Aan deze voorwaarde wordt bij standpunten die door het hof zijn overgenomen en vervolgens zijn gecasseerd meestal wel voldaan; de Hoge

51. Zie ter illustratie Hof 's-Gravenhage 17 maart 1987, *FED* 1987/360, r.o. 7.

52. HR 22 juli 1988, *BNB* 1988/271, r.o. 5; HR 2 maart 2012, *BNB* 2012/123, *ECLI:NL:HR:2012:BP3858*, r.o. 3.5. In HR 26 november 1986, *BNB* 1987/31, r.o. 4.2; HR 26 november 1986, *BNB* 1987/305, r.o. 4.4; HR 13 mei 1992, *BNB* 1992/242, r.o. 3.4; HR 10 juni 1992, *BNB* 1992/275, r.o. 3.4; HR 5 januari 2000, *BNB* 2000/85, *ECLI:NL:HR:2000:AA4059*, r.o. 3.9; HR 11 januari 2013, *BNB* 2013/63, *ECLI:NL:HR:2013:BY8091*, r.o. 2.3, heeft de belastingkamer van de Hoge Raad niet expliciet overwogen dat het standpunt pleitbaar was, maar heeft zij overwogen dat opzet en grove schuld of alle schuld ontbraken omdat het standpunt over het belastinggeschil door de rechter in feitelijke instantie was gevolgd.

53. HR 28 oktober 2011, *BNB* 2012/25, *ECLI:NL:HR:2011:BN7194*, r.o. 3.3.2.

Raad toetst immers voornamelijk de interpretatie en toepassing van het recht.^{54 55}

Onder de conclusie dat een rechtskundig standpunt van de belastingplichtige dat door het hof is gevolgd steeds pleitbaar is, schuilt de veronderstelling dat een onjuiste beslissing van een hof steeds het gevolg is van een weliswaar onjuiste, maar voldoende verdedigbare interpretatie of toepassing van het recht.⁵⁶ Deze veronderstelling is naar mijn mening niet helemaal correct. Rechteren zijn niet onfeilbaar, ook een hof zal het recht weleens gewoonweg onjuist interpreteren of toepassen.⁵⁷ Dit neemt niet weg dat de conclusie dat rechtskundige standpunten van de belastingplichtige die door het hof als voorafgaande feitelijke instantie zijn gevolgd pleitbaar zijn, een werkbaar uitgangspunt vormt, zolang uitzonderingen op dit uitgangspunt maar mogelijk zijn.

Uit de jurisprudentie van de gerechtshoven is op te maken dat standpunten van de belastingplichtige in het belastinggeschil die door de rechtbank zijn gevolgd, maar die door het hof toch onjuist zijn bevonden, ook pleitbaar zijn.⁵⁸ Impliciet is dit uitgangspunt naar mijn mening ook op te maken uit het hiervoor besproken arrest uit 2011.⁵⁹ Omdat het hof als tweede feitelijke instantie tot een volledige herbeoordeling van het geschil kan overgaan, speelt de voorwaarde dat alleen van een pleitbaar standpunt kan worden gesproken in zaken waarin de belastingplichtige op rechtskundige gronden in het gelijk is gesteld hier een grotere rol.⁶⁰ Daarnaast geldt ook hier de kanttekening dat rechters niet onfeilbaar zijn.

54. A-G Wattel, conclusie van 11 augustus 2010, ECLI:NL:PHR:2011:BN7194, r.o. 9.9. De situatie waarin het standpunt van belastingplichtige op andere dan rechtskundige gronden door het hof werd gevolgd, heeft zich naar mijn mening bijvoorbeeld voorgedaan bij HR 26 februari 2010, *BNB* 2010/137, ECLI:NL:HR:2010:BL5597. In deze zaak was echter geen boete opgelegd.

55. In zaken waarin de belastingkamer van de Hoge Raad in verband met het belastinggeschil heeft verwezen is het mogelijk dat de rechter na verwijzing pas kan beoordelen of het standpunt pleitbaar is. Zo veronderstel ik dat de belastingkamer van de Hoge Raad in HR 4 februari 2011, *BNB* 2011/108, ECLI:NL:HR:2011:BL7975, hoewel zowel de rechtbank als het hof het standpunt van belastingplichtige hadden gevolgd, geen oordeel heeft gegeven over de vraag of het standpunt pleitbaar is omdat het antwoord op die vraag nog afhing van de na verwijzing vast te stellen feiten.

56. Vergelijk A-G Wattel, conclusie van 11 augustus 2010, ECLI:NL:PHR:2011:BN7194, r.o. 9.8.

57. A-G Overgaauw, conclusie van 16 oktober 2003, ECLI:NL:PHR:2004:AN8721, r.o. 8.1: "Het Hof heeft belanghebbende in het gelijk gesteld. Ik zou menen dat daarmee de vraag of sprake is van een pleitbaar standpunt bevestigend is beantwoord. Dat zou mijns inziens slechts anders zijn in geval van een evidente feitelijke of juridische misslag door het Hof."

58. Hof Arnhem 29 juli 2005, *V-N* 2005/38.4, r.o. 9; Hof Arnhem 10 december 2008, ECLI:NL:GHARN:2008:BG9274, r.o. 4.9; Hof Leeuwarden 10 april 2010, ECLI:NL:GHLLE:2010:BM3999, r.o. 4.13; Hof 's-Hertogenbosch 2 augustus 2012, ECLI:NL:GHSHE:2012:BX4437, r.o. 4.7.3. De Hoge Raad heeft bij arrest van 12 juli 2013, *BNB* 2013/200, ECLI:NL:HR:2013:32 in r.o. 5 de laatstgenoemde uitspraak echter vernietigd. Zie later in dit hoofdstuk paragraaf 6.2.

59. HR 28 oktober 2011, *BNB* 2012/25, ECLI:NL:HR:2011:BN7194, r.o. 3.3.2.

60. Zie ter illustratie Hof Amsterdam 28 februari 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ4642, r.o. 4.2.8.

In de rechtspraak in feitelijke instantie is ook een rechtskundig standpunt van de belastingplichtige in het belastinggeschil dat in de onderliggende zaak aanleiding heeft gegeven tot het stellen van prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie als pleitbaar beschouwd.⁶¹ Voorts is volgens een hofuitspraak na verwijzing en volgens de literatuur een standpunt dat een A-G in een conclusie heeft onderschreven pleitbaar.⁶² De belastingkamer van de Hoge Raad heeft zich hier nog niet over uitgelaten. Het komt ook niet zo vaak voor dat er een boete is opgelegd in verband met een standpunt waarover later prejudiciële vragen worden gesteld of een conclusie wordt genomen.

In de inleiding van dit hoofdstuk is opgemerkt dat het pleitbaar standpunt begrip ook relevant zou moeten worden in het fiscale strafrecht. In aansluiting daarop kan de vraag worden gesteld of de strafkamer van een hof of de Hoge Raad ook zou moeten concluderen dat een standpunt pleitbaar is als een strafrechter in eerdere feitelijke instantie de verdachte belastingplichtige heeft vrijgesproken, omdat hij op grond van het door die belastingplichtige ingenomen rechtskundige standpunt er niet van overtuigd is geraakt dat de aangifte onjuist is, terwijl de strafkamer van het hof of de Hoge Raad wel overtuigd is van de onjuistheid van die aangifte.

Deze vraag komt erop neer of de zojuist besproken veronderstelling dat onjuiste rechtskundige beslissingen van de belastingrechter in beginsel pleitbare beslissingen vormen, ook geldt bij onjuiste rechtskundige beslissingen van de strafrechter. Aan de ene kant ligt het voor de hand om niet alleen bij belastingrechters maar ook bij strafrechters van deze veronderstelling uit te gaan. Aan de andere kant is het oordeel van de strafrechter over de interpretatie en toepassing van het belastingrecht anders dan het oordeel van de belastingrechter. De strafrechter oordeelt, in tegenstelling tot de belastingrechter, niet dat het standpunt van de verdachte belastingplichtige in het belastinggeschil juist is, hij oordeelt immers niet over het belastinggeschil. De strafrechter oordeelt bovendien slechts dat hij er niet van overtuigd is dat de belastingaangifte met het daarin opgenomen rechtskundige standpunt onjuist is. Alles overwegende ga ik ervan uit dat een vrijspraak van de strafrechter in feitelijke instantie er niet toe hoeft te leiden dat de strafrechter in de volgende instantie tot een pleitbaar standpunt moet concluderen.

61. Hof 's-Hertogenbosch 25 april 2007, ECLI:NL:GHSHE:2007:BA6625, r.o. 4.13. Zo ook A-G Overgaauw, conclusie van 30 juni 2003, ECLI:NL:PHR:2004:AI0755, r.o. 3.4.2: "Alleen al het gegeven dat in deze zaak wordt geconcludeerd tot het stellen van prejudiciële vragen impliceert mijns inziens dat er sprake is van een pleitbaar standpunt."

62. Hof Amsterdam 20 maart 2006, gepubliceerd in *BNB* 2008/249, r.o. 6.10 (strafmaatverweer). Zie ook A-G Van Hilten, conclusie van 17 juli 2008, ECLI:NL:PHR:2009:BD9223, r.o. 7.15: "Voorbeelden van gevallen waarin een standpunt door de Hoge Raad pleitbaar werd geacht omdat de advocaat-generaal het standpunt huldigde heb ik niet gevonden... In de literatuur wordt dat overigens wel aangenomen". Voorts H.H.M. Maathuis en W.E.C.A. Valkenburg, *Bestuurlijke boeten in het fiscale recht*, Deventer: Kluwer 1995, p. 64, Haas 2015, p. 28.

2.5.1.2 *Standpunten die door een belastingrechter in feitelijke instantie in een andere maar vergelijkbare zaak zijn gevolgd*

Hiervoor is besproken dat een rechtskundig standpunt van de belastingplichtige in het belastinggeschil dat door een belastingrechter in eerdere instantie is gevolgd, door de belastingrechter in de volgende instantie die dat standpunt niet heeft overgenomen in beginsel als een pleitbaar standpunt wordt aangemerkt.

In het verlengde daarvan is door de belastingrechter in feitelijke instantie geoordeeld dat een uitspraak van een andere belastingrechter in feitelijke instantie in een vergelijkbare zaak waarin het rechtskundige standpunt van de belastingplichtige in het belastinggeschil is gevolgd, in de voorliggende zaak waarin dat standpunt niet is gevolgd ook een pleitbaar standpunt meebrengt.⁶³

Het ligt voor de hand dat de veronderstelling dat een onjuiste rechtskundige beslissing van een belastingrechter in beginsel het gevolg is van een voldoende verdedigbare interpretatie of toepassing van het belastingrecht, niet alleen van toepassing is op een onjuiste beslissing van een belastingrechter in eerdere instantie in dezelfde zaak, maar ook van toepassing is op een onjuiste beslissing van een belastingrechter in feitelijke instantie in een vergelijkbare zaak. Het is daarom niet vreemd dat een standpunt dat in een andere, maar vergelijkbare zaak door een belastingrechter in feitelijke instantie is gevolgd ook als een pleitbaar standpunt wordt beschouwd. Hetzelfde geldt voor een standpunt naar aanleiding waarvan in een andere, maar vergelijkbare zaak door een belastingrechter prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie zijn gesteld,⁶⁴ en voor een standpunt dat in een andere, maar vergelijkbare zaak tot een conclusie van een A-G heeft geleid.⁶⁵

Uiteraard is wel steeds vereist dat de rechtskundige vraag vergelijkbaar is.⁶⁶

2.5.1.3 *Uitsluitend gevolgde standpunten over het belastinggeschil*

De veronderstelling dat onjuiste rechtskundige beslissingen van de belastingrechter in feitelijke instantie pleitbaar zijn is echter alleen van toepassing als het standpunt van de belastingplichtige in het belastinggeschil is gevolgd.

63. Hof 's-Gravenhage, 10 februari 1988, gepubliceerd *BNB* 1990/195, r.o. 11; Hof Amsterdam 20 augustus 2003, ECLI:NL:GHAMS:2003:AJ6870, r.o. 5.19; Hof Arnhem 14 juli 2004, ECLI:NL:GHARN:2004:AQ8939, r.o. 7-8.

64. Hof Amsterdam 7 maart 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ4633, r.o. 6.15 (strafmaatverweer). In HR 15 oktober 2010, *BNB* 2011/12, ECLI:NL:HR:2010:BO0402, r.o. 4, heeft de belastingkamer van de Hoge Raad ambtshalve een boete verminderd naar aanleiding van de stelling van de Staatssecretaris van Financiën dat er in het licht van gestelde prejudiciële vragen in een andere zaak kan worden volgehouden dat er sprake is van een pleitbaar standpunt.

65. Hof 's-Hertogenbosch 25 april 2007, ECLI:NL:GHSHE:2007:BA6625, r.o. 4.13; Hof Arnhem 7 april 2009, ECLI:NL:GHARN:2009:BI1452, r.o. 4.11.

66. Hiervan was bijvoorbeeld geen sprake in HR 21 november 1990, *V-N* 1990/148, 29, r.o. 6.

Beslissingen van de belastingrechter in feitelijke instantie dat er geen ruimte is voor een boete, of dat het standpunt van de belastingplichtige in het belastinggeschil niet juist maar wel pleitbaar is, brengen in de fiscale boetejurisprudentie niet mee dat de rechter in de volgende instantie⁶⁷ of in een vergelijkbare zaak⁶⁸ moet oordelen dat het standpunt van de belastingplichtige (ook) pleitbaar is.

Omgekeerd staat de beslissing van een belastingrechter in eerdere feitelijke instantie of van een belastingrechter in een vergelijkbare zaak dat een standpunt niet pleitbaar is, er ook niet aan in de weg dat de rechter in de volgende instantie of in de voorliggende zaak alsnog oordeelt dat het standpunt wel pleitbaar is.⁶⁹ Zolang er geen rechterlijke uitspraak is waarin het rechtskundige standpunt van de belastingplichtige in het belastinggeschil is gevolgd, het standpunt niet tot prejudiciële vragen of tot een conclusie van een A-G heeft geleid, staat het de behandelende rechter vrij een eigen oordeel te hebben over de vraag of het standpunt pleitbaar is.

2.5.2 *Rechtskundige standpunten die niet door een belastingrechter zijn gevolgd*

2.5.2.1 *Omstandigheden waaronder een pleitbaar standpunt kan ontstaan*

In een aantal arresten heeft de belastingkamer van de Hoge Raad tot een pleitbaar standpunt geconcludeerd zonder dat het standpunt door een rechter in feitelijke instantie was gevolgd.⁷⁰ Een standpunt kan volgens de belastingkamer derhalve ook pleitbaar zijn als er geen rechter is geweest die het standpunt van de belastingplichtige in het belastinggeschil heeft overgenomen.⁷¹

Op het eerste gezicht lijkt de belastingkamer van de Hoge Raad, zoals ook in de literatuur is opgemerkt, weinig aanwijzingen te hebben gegeven wanneer in een dergelijke situatie kan worden gesproken van een pleitbaar standpunt.⁷² De belastingkamer heeft regelmatig de formulering gebruikt “dat het standpunt

67. Hof Amsterdam 28 februari 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ4642, r.o. 4.4.6.

68. Hof Amsterdam 26 oktober 2005, ECLI:NL:GHAMS:2005:AW5505, r.o. 5.4.2.

69. Hof Amsterdam 12 december 2007, ECLI:NL:GHAMS:2007:BC4176, r.o. 2.13.4; Hof 's-Gravenhage 5 april 2013, ECLI:NL:GHDHA:BZ9366, r.o. 6.2 (een uitspraak na verwijzing); Hof 's-Hertogenbosch 5 maart 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:723, r.o. 4.7; Hof Amsterdam 8 oktober 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:4098, r.o. 4.5.6.

70. Dit is op te maken uit HR 23 september 1992, *BNB* 1993/193, r.o. 3.3.6; HR 10 maart 1999, *BNB* 1999/308, r.o. 3.6.1; HR 13 september 2000, *BNB* 2000/348, ECLI:NL:HR:2000:AA7073, r.o. 3.11; HR 8 februari 2002, *BNB* 2002/150, ECLI:NL:HR:2002:AD9105, r.o. 3.3; HR 11 november 2005, *BNB* 2006/147, ECLI:NL:HR:2005:AU6018, r.o. 3.5.

71. M.W.C. Feteris in zijn noot onder *BNB* 2004/75, onder 8.

72. M.W.C. Feteris in zijn noot onder *BNB* 2004/75 onder 10: “Een echte maatstaf geeft de Hoge Raad hiermee niet...”, R.M. Freudenthal in zijn noot onder *BNB* 2009/61: “Wanneer de Hoge Raad op zijn minst kenbaar zou maken welke overwegingen gelden, kan dat soms moeizame discussies over het fenomeen ‘pleitbaar standpunt’ helpen vormen.”

zodanig pleitbaar is dat de belastingplichtige redelijkerwijs kon menen juist te handelen” of de formulering “dat voor het standpunt zodanige argumenten zijn aan te voeren dat niet kan worden gezegd dat de belastingplichtige dermate lichtvaardig heeft gehandeld”. Deze formuleringen verschaffen echter weinig duidelijkheid over de invulling van het pleitbaar standpunt begrip.⁷³ Want wanneer is een standpunt dan zodanig pleitbaar dat een belastingplichtige kon menen juist te handelen of wanneer zijn voor een standpunt zodanige argumenten aan te voeren dat niet kan worden gezegd dat een belastingplichtige lichtvaardig heeft gehandeld?

In de arresten waarin is geoordeeld dat standpunten van de belastingplichtige in het belastinggeschil, als zij door het hof zijn gevolgd, pleitbaar zijn, zijn echter ook aanwijzingen te vinden over de omstandigheden waaronder een pleitbaar standpunt kan ontstaan.

Uit deze arresten volgt in de eerste plaats dat de argumenten die een standpunt pleitbaar maken voort moeten komen uit dezelfde rechtsbronnen en dezelfde rechtsvindingsmethoden die de rechter gebruikt om zijn beslissing over het belastinggeschil te nemen. Dit ligt ook in het verlengde van de hiervoor besproken voorwaarde dat het standpunt moet zien op het recht dat ten behoeve van de aangifte wordt geïnterpreteerd en toegepast. In de tweede plaats moeten er aan de hand van deze bronnen en methoden verschillende interpretaties of toepassingen van het recht voorhanden zijn geweest.⁷⁴ Het hof blijkt immers anders te hebben geoordeeld over het rechtskundige standpunt dan de belastingkamer van de Hoge Raad. Hieruit is op te maken dat er ruimte voor het pleitbare standpunt ontstaat wanneer niet op voorhand duidelijk is welke interpretatie en toepassing van het belastingrecht uiteindelijk door de belastingkamer van de Hoge Raad zal worden gekozen.⁷⁵

Het pleitbare standpunt is naar mijn mening geen gevolg van de ingewikkeldheid van de wet- en regelgeving op zich.⁷⁶ Als de toepassing van het belastingrecht bijvoorbeeld als gevolg van gelede normstelling moeilijk is maar

73. Zo ook: C. Bruijsten, *Onzekerheid in fiscale rechtsvinding*, Deventer: Wolters Kluwer 2016, p. 72.

74. J.A. Smit, ‘De ontsluiting van het raadkamergeheim in de belastingrechtspraak’, *FED* 1989/760, p. 1982: “... het is kenmerkend voor het recht dat op verdedigbare gronden verschillende oplossingen voor een probleem (kunnen) worden verdedigd.”, R.E.C.M. Niessen, *Rechtsvinding in belastingzaken*, Amersfoort: Sdu 2009, p. 28: “...hij (de rechter, MK) ontkomt niet aan het maken van keuzes wanneer verschillende aanwijzingen in uiteenlopende richting wijzen of wanneer de invulling van de norm min of meer aan hem is overgelaten.”, P.J. van Amersfoort, ‘Belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties. Een tussenbalans na vijf jaar’, *WFR* 2010/6850, p. 330: “Maar recht doen is heel vaak ook kiezen tussen twee of meer opvattingen, die alle verdedigbaar zijn.”, C. Bruijsten, ‘De waarschijnlijkheid van onzekere belastingposities’, *WFR* 2010/6851, p. 366.

75. C. Bruijsten legt in Bruijsten 2016 op p. 68-69 ook het verband met de rechtsvinding.

76. Vergelijk Bruijsten 2016, p. 68. Anders: F. de Jong, E. Sikkema, ‘Subjectieve bestanddelen’, in: *Bijzonder strafrecht*, Deventer: Kluwer 2011, p. 406, De Bont en Vissers 2014, p. 20, 24.

uiteindelijk wel tot een eenduidig antwoord leidt, kan niet worden gesproken van een pleitbaar standpunt.⁷⁷ Dat wil overigens nog niet zeggen dat een belastingplichtige die het recht als gevolg van die ingewikkeldheid onjuist interpreteert of toepast zonder meer opzet of grove schuld aan de onjuiste belastingaangifte, -heffing of -betaling kan worden verweten. Dat moet steeds worden bekeken aan de hand van de criteria die gelden voor de vaststelling van opzet en grove schuld.⁷⁸

In de jurisprudentie waarin het rechtskundige standpunt van de belastingplichtige als pleitbaar is aangemerkt omdat het door een rechter in een belastinggeskil is gevolgd, zijn de zojuist besproken twee omstandigheden niet benoemd. Dat hoeft ook niet, want zodra het standpunt door een rechter is gevolgd, is automatisch al aan deze omstandigheden voldaan. Bij rechtskundige standpunten die nog niet zijn gevolgd is het echter niet vanzelfsprekend dat aan de twee zojuist genoemde omstandigheden is voldaan. Om te beoordelen of ook deze standpunten pleitbaar zijn moet derhalve wel expliciet worden vastgesteld dat er aan de hand van de bronnen en methoden die de rechter gebruikt om zijn beslissing over het belastinggeskil te nemen verschillende interpretaties of toepassingen van het recht voorhanden zijn geweest.

Hierna wordt een aantal situaties besproken waarin een pleitbaar standpunt in de jurisprudentie is aangenomen. Vervolgens beschouw ik de verschillende bronnen en methoden die de rechter bij zijn beslissing over het belastinggeskil kan hebben gebruikt en laat ik zien waarom die bronnen en methoden tot verschillende uitkomsten kunnen leiden. Onder deze omstandigheden ontstaat er, zoals zojuist uiteengezet, ruimte voor een pleitbaar standpunt.⁷⁹ Tot slot wordt onderzocht of de zojuist gegeven verklaring voor het ontstaan van het pleitbare standpunt is terug te vinden in de jurisprudentie.

Voordat hiertoe wordt overgegaan, wordt eerst het moment besproken aan de hand waarvan wordt beoordeeld of een pleitbaar standpunt aanwezig is.

2.5.2.2 *Moment aan de hand waarvan wordt beoordeeld of een standpunt pleitbaar is*

De rechter beoordeelt het belastinggeskil aan de hand van het recht dat geldt op het moment van het doen van de aangifte. In het verlengde daarvan zou aan

77. Vergelijk HR 28 mei 2004, *BNB* 2004/249, ECLI:NL:HR:2004:AP0228, r.o. 3.2.

78. M.W.C. Feteris in zijn noot onder *BNB* 2004/75 onder 12.

79. Anders, naar mijn mening ten onrechte Hof Amsterdam 8 oktober 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:4098, waarin in r.o. 4.5.6 werd overwogen dat: “in het maatschappelijk klimaat ten tijde van het opzetten en implementeren van de structuur en het doen van de aangiften, in de maatschappelijke kringen waarvan belanghebbenden en haar adviseurs deel uitmaakten structuren als de onderhavige als legaal en toelaatbaar werden beschouwd.”

de hand van dat moment ook moeten worden gezien welke verschillende interpretaties of toepassingen van het recht dan voorhanden zijn en vervolgens of er sprake kan zijn van een pleitbaar standpunt.

In de arresten van de belastingkamer van de Hoge Raad heb ik over dit moment geen beslissingen gevonden. Er zijn wel twee arresten waarin de belastingkamer heeft overwogen dat een belastingplichtige niet zonder meer opzet of grove schuld kan worden verweten omdat een rechtskundig standpunt ten tijde van het doen van de aangifte niet op voorhand of evident onjuist was.⁸⁰ Dit lijkt erop te wijzen dat inderdaad aan de hand van het moment waarop de aangifte wordt gedaan moet worden gezien of een standpunt pleitbaar is. In deze arresten heeft de belastingkamer van de Hoge Raad echter niet geoordeeld dat het standpunt pleitbaar is, maar slechts dat het standpunt niet op voorhand of evident onjuist was. Het standpunt zou derhalve ook niet pleitbaar onjuist kunnen zijn geweest, maar als gevolg van de ingewikkeldheid van het recht niet zo kenbaar onjuist dat van opzet of grove schuld kan worden gesproken. Deze arresten kunnen daarom ook betrekking hebben op het moment aan de hand waarvan moet worden beoordeeld of opzet of grove schuld aanwezig is.

De rechter in feitelijke instantie heeft wel meermaals geoordeeld dat het moment van het doen van de aangifte het moment is aan de hand waarvan moet worden vastgesteld of een standpunt pleitbaar is.⁸¹ Alles in aanmerking nemende hanteer ik dit hierna als uitgangspunt.

Dit uitgangspunt brengt vervolgens mee dat een standpunt niet pleitbaar wordt doordat een belastingrechter op enig moment dat standpunt heeft gevolgd of in verband met dat standpunt prejudiciële vragen heeft gesteld, of doordat dat standpunt tot een conclusie van een A-G heeft geleid. Een dergelijk standpunt is reeds pleitbaar ten tijde van het doen van de aangifte. Wanneer het standpunt door een belastingrechter wordt gevolgd, tot prejudiciële vragen of tot een conclusie leidt, wordt bevestigd dat het standpunt pleitbaar is.

80. HR 18 mei 1994, *BNB* 1994/252, r.o. 3.8; HR 28 mei 2004, *BNB* 2004/249, ECLI:NL:HR:2004:AP0228, r.o. 3.2.

81. Hof Leeuwarden 31 oktober 1986, *V-N* 1987/2559 ("toentertijd"), 3; Hof Amsterdam 13 mei 1987, *FED* 1988/211, r.o. 4; Hof Arnhem 29 augustus 2007, ECLI:NL:GHARN:2007:BB3520, r.o. 5.4.2; Rb. Breda 1 september 2008, ECLI:NL:RBBRE:2008:BK9160, r.o. 4.5.3; Hof Arnhem 22 oktober 2008, ECLI:NL:GHARN:2008:BG1767, r.o. 4.27; Hof Arnhem 7 april 2009, ECLI:NL:GHARN:2009:BI1452, r.o. 4.11; Hof Amsterdam 22 oktober 2009, ECLI:NL:GHAMS:2009:BK1476, r.o. 4.10; Hof Amsterdam 1 juli 2010, ECLI:NL:GHAMS:2010:BN2346, r.o. 4.9; Hof Arnhem 2 november 2010, ECLI:NL:GHARN:2010:BO4476, r.o. 4.13; Rb. Haarlem 8 maart 2011, ECLI:NL:RBHAA:2011:BQ1297, r.o. 4.7; Hof 's-Gravenhage 16 augustus 2011, ECLI:NL:GHSGR:2011:BT6259, r.o. 6.9; Hof Amsterdam 7 maart 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ4633, r.o. 6.15 (strafmaatverweer); Hof Arnhem-Leeuwarden 22 oktober 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:7970, r.o. 4.8 ("op voorhand"); Hof Arnhem-Leeuwarden 20 mei 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:4222, r.o. 4.7 ("op voorhand"); Hof Amsterdam 8 oktober 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:4098, r.o. 4.5.6.

2.5.3 Situaties waarin een pleitbaar standpunt is aangenomen

In de fiscale boetejurisprudentie is in de eerste plaats – en het meest – tot een pleitbaar standpunt geconcludeerd in situaties waarin een bepaling uit het nationale recht of uit het unierecht een begrip bevat dat niet nader is omljnd (een open norm) of dat verschillend kan worden uitgelegd,⁸² zoals bijvoorbeeld het begrip woon- of vestigingsplaats in de zin van art. 4 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR),⁸³ het begrip levering in de omzetbelasting⁸⁴ of het moment waarop inkomsten worden genoten in de inkomsten- en loonbelasting.^{85 86} Ook in situaties waarin een bepaling een leemte achterlaat omdat zij niet in bepaalde omstandigheden voorziet, is een pleitbaar standpunt aangenomen. Zo is bijvoorbeeld bij de invulling van het begrip “gebruikelijk loon” in de inkomsten- en loonbelasting niet duidelijk geweest of de wetgever rekening heeft willen houden met de omstandigheid dat een aanmerkelijkbelanghouder in een groep van vennootschappen meer dienstbetrekkingen kan

82. M.W.C. Feteris in zijn noot onder *BNB* 2004/75 onder 18, Lubbers en Poelmann 2007, p. 69, Bruijsten 2012-2, p. 370-371, De Bont en Vissers 2014, p. 20.

83. HR 23 september 1992, *BNB* 1993/193, r.o. 3.3.6; HR 22 april 1998, *BNB* 1998/201, r.o. 3.5; HR 2 september 1998, *BNB* 1998/337, r.o. 3.2; Hof 's-Gravenhage 8 maart 1994, gepubliceerd in *BNB* 1995/158, r.o. 6.6; Hof 's-Hertogenbosch 15 oktober 1998, *V-N* 1999/31.4, r.o. 5.2; Hof 's-Gravenhage 28 juni 2001, gepubliceerd in *BNB* 2004/264, r.o. 6.6; Rb. Arnhem 17 januari 2008, ECLI:NL:RBARN:2008:BH2846; Rb. Arnhem 27 augustus 2008, ECLI:NL:RBARN:2008:BG5994, r.o. 4.3.2; Hof 's-Gravenhage 25 juni 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:2182, r.o. 7.6.3. Geen pleitbaar standpunt: Hof Amsterdam 31 januari 2001, ECLI:NL:GHAMS:2001:AB0430, r.o. 5.2.2; Rb. Gelderland 29 januari 2015, ECLI:NL:RBGEL:2015:457, r.o. 34.

84. HR 8 februari 2002, *BNB* 2002/150, ECLI:NL:HR:2002:AD9105, r.o. 3.3; HR 12 september 2003, *BNB* 2004/75, ECLI:NL:HR:2003:AE4480, r.o. 3.4; Rb. Haarlem 8 maart 2011, ECLI:NL:RBHAA:2011:BQ1297, r.o. 4.7. Geen pleitbaar standpunt: Hof Leeuwarden 2 januari 2003, ECLI:NL:GHLEE:2003:AF2744, r.o. 4.7.

85. HR 7 september 1988, *BNB* 1988/319, r.o. 4.4 en 4.5; Hof 's-Gravenhage 26 oktober 2004, ECLI:NL:GHSGR:2004:AR5377, r.o. 5.6 (een uitspraak na verwijzing); Hof Amsterdam 14 juni 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BX0221, r.o. 4.5.6.3-4.5.6.4. Geen pleitbaar standpunt: HR 12 juli 2013, *BNB* 2013/200, ECLI:NL:HR:2013:32, r.o. 5; Hof Amsterdam 1 juli 2010, ECLI:NL:GHAMS:2010:BN2346, r.o. 4.10.

86. Voorts: Hof 's-Hertogenbosch 15 juni 1988, *V-N* 1988/3155,30 (investering in gebouw of overig bedrijfsmiddel, investeringsrekening, strafmaatverweer); Hof Arnhem voorafgaand aan HR 20 juni 1990, gepubliceerd in *V-N* 1990/2207, 18, r.o. 4 (integratieheffing, omzetbelasting); Hof 's-Gravenhage 11 februari 2003, gepubliceerd in *BNB* 2007/77, r.o. 6.8 (invulling zinsnede “door of namens” art. 16 Belastingverdrag Nederland-België 1970, loonbelasting); Hof Amsterdam 21 februari 2007, ECLI:NL:GHAMS:2007:BB4625, r.o. 5.9.3 (loon in de vorm van een recht of recht op loon, loonbelasting); Hof Amsterdam 12 december 2007, ECLI:NL:GHAMS:2007:BC4176, r.o. 2.13.4. (bedrijfsmiddel, kapitaalsbelasting); Rb. Haarlem 14 januari 2009, ECLI:NL:RBHAA:2009:BH0107, r.o. 4.7. (eigenbouwer, omzetbelasting); Rb. Arnhem 15 december 2009, ECLI:NL:RBARN:2009:BM0914 (bovenafdicingsconstructie, afvalstoffenbelasting); Hof Arnhem 2 november 2010, ECLI:NL:GHARN:2010:BO4476, r.o. 4.13 (dienst, omzetbelasting); Hof Amsterdam 12 december 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:4634, r.o. 5.14.3 (landbouvvrijstelling, invulling zinsnede “waarschijnlijk binnenkort”, inkomstenbelasting); Hof 's-Hertogenbosch 5 maart 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:723, r.o. 4.7 (invulling zinsnede “uitsluitend bestemd voor goederenvervoer”, belasting zware motorvoertuigen).

hebben. Het standpunt dat bij zo'n aanmerkelijkbelanghouder slechts één keer het gebruikelijk loon in aanmerking hoeft te worden genomen is door de belastingkamer van de Hoge Raad als pleitbaar aangemerkt.⁸⁷

In de tweede plaats is tot een pleitbaar standpunt geconcludeerd in situaties waarin sprake lijkt van conflicterende bepalingen. Dit betreft voornamelijk situaties waarin de belastingplichtige aan de hand van een eenieder verbindende bepaling uit het unierecht tevergeefs een zekere interpretatie of toepassing van een bepaling uit het nationale belastingrecht heeft verdedigd of tevergeefs heeft gesteld dat een zekere interpretatie of toepassing van een bepaling uit het nationale belastingrecht strijdig is met een eenieder verbindende bepaling uit het unierecht.^{88 89} Deze situaties doen zich vooral voor bij bepalingen uit de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 en uit de Wet op de omzetbelasting 1968.

Een pleitbaar standpunt is voorts, hoewel ik daar slechts één voorbeeld van heb gevonden, aangenomen in de situatie waarin de belastingplichtige tevergeefs heeft gesteld dat toepassing van een bepaling uit het nationale belastingrecht in strijd is met een eenieder verbindende bepaling uit een besluit van een volkenrechtelijke organisatie, in het betreffende geval met het recht op ongestoord genot van eigendom.⁹⁰

Daarnaast is een pleitbaar standpunt mogelijk geacht, hoewel ik ook daar slechts één voorbeeld van ben tegengekomen, in de situatie waarin de belastingplichtige tevergeefs heeft gesteld dat een bepaling uit de lagere nationale wetgeving, in het betreffende geval het Uitvoeringsbesluit Belastingen van Rechtsverkeer 1971, in strijd is met een wet in formele zin.⁹¹

87. HR 11 november 2005, *BNB* 2006/147, ECLI:NL:HR:2005:AU6018, r.o. 3.5. Voorts: Hof Arnhem-Leeuwarden 10 november 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:8428, r.o. 4.8.

88. HR 10 maart 1999, *BNB* 1999/308; HR 2 maart 2012, *BNB* 2012/123, ECLI:NL:HR:2012:BP3858; HR 11 januari 2013, *BNB* 2013/63, ECLI:NL:HR:2013:BY8091; Hof 's-Hertogenbosch 25 april 2007, ECLI:NL:GHSHE:2007:BA6625, r.o. 4.13; Rb. Breda 1 september 2008, ECLI:NL:RBBRE:2008:BK9160, r.o. 4.5.3; Rb. Haarlem 8 maart 2011, ECLI:NL:RBHAA:2011:BQ1297, r.o. 4.7; Hof Amsterdam 7 maart 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ4633, r.o. 6.8-6.10, 6.15 (strafmaatverweer).

89. Volgens HR 20 december 2002, *BNB* 2003/101, ECLI:NL:HR:2002:AE4369, r.o. 3.6 is er echter geen sprake van een pleitbaar standpunt als dat standpunt inhoudt dat een bepaling van het gemeenschapsrecht in strijd is met een hogere regel van het gemeenschapsrecht.

90. Art. 1 Protocol 1 EVRM. Rb. 's-Gravenhage 13 juli 2012, ECLI:NL:RBSGR:2012:BX7876, r.o. 25. De belastingplichtige heeft in deze zaak zowel strijdigheid met het unierecht als met art. 1 Protocol 1 gesteld. Uit de uitspraak is niet op te maken of de rechtbank het beroep op strijdigheid met het unierecht pleitbaar achtte, het beroep op strijdigheid met art. 1 Protocol 1, of beiden.

91. Hof 's-Hertogenbosch 1 maart 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:BZ4338, r.o. 4.10. Zie ter illustratie HR 11 juli 2014, *BNB* 2014/223, ECLI:NL:HR:2014:1623. In deze zaak was echter geen boete opgelegd.

In de derde plaats is een pleitbaar standpunt zowel in de jurisprudentie als in de literatuur aangenomen in situaties waarin de inspecteur met succes *fraus legis* of misbruik van recht heeft gesteld.^{92 93} *Fraus legis* en misbruik van recht vormen bijzondere methoden van rechtsvinding waarbij de belastingrechter de vastgestelde feiten uitsluitend ten behoeve van de belastingheffing of -betaling zodanig aanpast, dat zij alsnog onder de tekst van de wet vallen.⁹⁴ De belastingheffing of -betaling wordt hierbij derhalve niet meer aan de hand van de vastgestelde feiten bepaald, maar aan de hand van de ten behoeve van de toepassing van het belastingrecht aangepaste feiten. De rechter gaat hier uitsluitend toe over als de aan de vastgestelde feiten verbonden fiscale gevolgen in strijd zijn met doel en strekking van de wet en belastingverijdeling de doorslaggevende beweegreden is geweest voor het samenstel van de verrichte rechtshandelingen die aan de belastingverijdeling ten grondslag hebben gelegen.

2.5.4 *Rechtsvinding in vogelvlucht en de ruimte voor een pleitbaar standpunt*

Hierna worden verschillende rechtsbronnen en rechtsvindingsmethoden besproken die de rechter bij zijn beslissing over het belastinggeschil kan hebben gebruikt en wordt uiteengezet waarom die bronnen en methoden tot verschillende uitkomsten kunnen leiden. Onder deze omstandigheden zou er, zoals hiervoor uiteengezet, ruimte voor een pleitbaar standpunt moeten ontstaan.

Daarna wordt onderzocht of de aanwezigheid van het pleitbare standpunt ook op deze wijze in de jurisprudentie is onderbouwd. Hierbij heb ik mij vooral gericht op de uitspraken waarin tot een pleitbaar standpunt is geconcludeerd, niet op de uitspraken waarin het pleitbaar standpunt verweer is afgewezen. Voorts heb ik mij voornamelijk gebaseerd op uitspraken van de rechter in feitelijke instantie. De door de belastingkamer van de Hoge Raad gebruikte standaardformuleringen verschaffen immers, zoals eerder in paragraaf 2.5.2.1 opgemerkt, weinig duidelijkheid.

92. Hof Arnhem 2 december 1997, gepubliceerd in *BNB* 2000/19, r.o. 4.9; Hof Amsterdam 18 mei 2006, ECLI:NL:GHAMS:2006:AX2429, r.o. 5.8; Rb. Arnhem 24 maart 2011, ECLI:NL:RBARN:2011:BP8954; Rb. Haarlem 12 oktober 2011, ECLI:NL:RBHAA:2011:BV3499, r.o. 4.11-4.13; Rb. Haarlem 19 april 2012, ECLI:NL:RBHAA:2012:BW3602, r.o. 4.11-4.13. Anders: Rb. Breda 20 november 2006, *NTFR* 2007/1043, r.o. 4.3.1; Rb. Zeeland-West-Brabant 8 oktober 2015, ECLI:NL:RBZWB:2015:6530, r.o. 4.9. Ook anders: Rb. Noord-Holland 6 november 2013, ECLI:NL:RBNHO:2013:11321, r.o. 4.36, maar het Hof Amsterdam heeft de boete alsnog vernietigd bij uitspraak van 8 oktober 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:4098, r.o. 4.5.6.

93. P.F.E.M. Merks, 'Chinese wasmachines, Nederlandse kapitaalsbelasting en *fraus legis*', *WFR* 2004/6586, p. 1087, M.W.C. Soltysik, 'Misbruik, sale and lease van roerende zaken en de lageprijs-variant met onroerende zaken', *WFR* 2008/6752, p. 166-167, J.D. Baron en R.S. Bekker, 'The usual suspects: doen geloven dat een aan *fraus legis* gekoppelde boete niet bestaat', *WFR* 2014/7068, p. 1292-1294.

94. HR 10 februari 2012, *BNB* 2012/127, ECLI:NL:HR:2012:BK1057, r.o. 3.3.1. R.E.C.M. Niessen, 'Fraus legis in de 21^e eeuw', *NTFR* 2011-6, p. 6, De Blieck e.a. 2015, p. 416.

Op voorhand kan worden opgemerkt dat er niet veel uitspraken van de rechter in feitelijke instantie zijn te vinden die de zojuist gegeven verklaring voor het ontstaan van een pleitbaar standpunt ondersteunen. Hier zijn twee oorzaken voor aan te wijzen.

In de eerste plaats heeft de belastingkamer van de Hoge Raad pas in 2013 geoordeeld dat de rechter in feitelijke instantie zich moet uitlaten over de vraag waarom een standpunt pleitbaar is.⁹⁵ Voor dit arrest verscheen is vaak verondersteld dat het oordeel dat een standpunt pleitbaar is niet hoeft te worden gemotiveerd.⁹⁶ Daarnaast is, als het oordeel dat het standpunt pleitbaar is wel is gemotiveerd, dat oordeel vaak onderbouwd met de omstandigheid dat het standpunt door een rechter in eerdere instantie of in een vergelijkbare zaak is gevolgd, of tot prejudiciële vragen of een conclusie van een A-G heeft geleid. Deze omstandigheid bevestigt, zoals hiervoor in paragraaf 2.5.2.2 opgemerkt, naar mijn mening echter slechts dat het standpunt pleitbaar is.

Het oordeel dat een standpunt pleitbaar is, is ook nog weleens gemotiveerd door verwijzing naar de literatuur, een bron die de rechter bij zijn beslissing over het belastinggeschil wel kan raadplegen, maar waar hij zijn beslissing niet op baseert. Hier wordt later in dit hoofdstuk in paragraaf 2.5.6. op teruggekomen.

2.5.4.1 Interpretatie en toepassing van wets- en uniebepalingen

Bij interpretatie en toepassing van wets-, unie- en verdragsbepalingen vormt de tekst van de desbetreffende bepaling het uitgangspunt.⁹⁷ Dit uitgangspunt kan echter niet worden toegepast als die tekst geen of geen eenduidige uitkomst biedt. In dat geval staan de belastingrechter verschillende rechtsvindingsmethoden ter beschikking om de bepaling te interpreteren en toe te passen.

In het nationale belastingrecht wordt voornamelijk gebruikgemaakt van de wetshistorische methode. Hierbij worden voor de interpretatie en toepassing

95. HR 19 april 2013, *BNB* 2013/156, ECLI:NL:HR:2013:BW7156, r.o. 3.5. Eerder: A-G Van Hilten, conclusie van 22 juni 2009, ECLI:NL:PHR:2010:BJ4914, r.o. 7.4-7.5.

96. Dit is wellicht ingegeven door de redenering dat het oordeel dat er sprake is van een pleitbaar standpunt, impliceert dat er geen sprake is van grove schuld of opzet en het oordeel dat er sprake is van grove schuld of opzet impliceert dat er geen sprake is van een pleitbaar standpunt (vergelijk A-G Niessen, conclusie van 8 juli 2010, ECLI:NL:PHR:2011:BN6299, r.o. 8.13, A-G Wattel, conclusie van 11 augustus 2010, ECLI:NL:PHR:2011:BN7194, r.o. 9.1, A-G IJzerman, conclusie van 9 juli 2014, ECLI:NL:PHR:2014:1634, r.o. 7.23). Ook als wordt uitgegaan van objectieve werking van het pleitbare standpunt sluit deze redenering echter niet. Het oordeel dat grove schuld of opzet afwezig zijn, kan inderdaad impliceren dat er sprake is van een pleitbaar standpunt, maar er kunnen ook andere redenen zijn waarom grove schuld of opzet afwezig zijn. En het oordeel dat grove schuld of opzet aanwezig zijn, kan inderdaad impliceren dat er geen sprake is van een pleitbaar standpunt, maar voor aanwezigheid van grove schuld of opzet is meer nodig dan de afwezigheid van een pleitbaar standpunt.

97. Geppaart 1965, p. 44, Niessen 2009, p. 14, De Blieck e.a. 2015, p. 410.

van een wetsbepaling argumenten ontleend aan de parlementaire geschiedenis.⁹⁸ Daarnaast worden onder andere de wetssystematische methode gebruikt, waarbij argumenten worden ontleend aan het systeem van de wet, de rechtshistorische methode waarbij argumenten worden ontleend aan de voorganger van de huidige wet en de teleologische methode waarbij argumenten worden ontleend aan het doel en de strekking van de wet.⁹⁹ Bij de interpretatie en toepassing van het unierecht vormt ook de tekst van de unierechtbepalingen het uitgangspunt. In het unierecht, dat geen parlementaire geschiedenis kent, wordt voornamelijk gebruikgemaakt van de wetssystematische methode, de teleologische methode en de dynamische methode, waarbij wordt gekeken naar de ontwikkelingsstand van de unierechtbepaling op het moment dat deze wordt toegepast.¹⁰⁰

De zojuist besproken rechtsvindingsmethoden kennen geen vaste rangorde.¹⁰¹ Als de tekst van de betreffende bepaling geen of geen eenduidige uitkomst biedt, zoals in de hiervoor in paragraaf 2.5.3 genoemde situaties waarin bepalingen uit het nationale recht of het unierecht een leemte achterlaten of een begrip bevatten dat niet nader is omlijnd of dat verschillend kan worden uitgelegd, kunnen er derhalve verschillende uitkomsten van het belastinggeschil mogelijk zijn. Daardoor ontstaat ruimte voor een pleitbaar standpunt.

In een aantal uitspraken van de rechter in feitelijke instantie is in deze situaties het oordeel dat het standpunt pleitbaar is inderdaad onderbouwd door verwijzing naar een of meer van de rechtsvindingsmethodes. Het meest is verwezen naar argumenten uit de wetsgeschiedenis, de wetshistorische methode,¹⁰² maar daarnaast heb ik bijvoorbeeld ook een uitspraak gevonden waarin de beslissing dat het standpunt pleitbaar is, is gebaseerd op argumenten die volgen uit de rechtshistorische methode.¹⁰³

Voorts kan het uitgangspunt dat een bepaling aan de hand van de tekst moet worden geïnterpreteerd en toegepast worden verlaten in situaties waarin interpretatie en toepassing op grond van de letterlijke tekst van de bepaling tot fiscale gevolgen leidt die in strijd zijn met doel en strekking van die

98. Geppaart 1965, p. 53-54, Niessen 2009, p. 15, A.O. Lubbers, L.M.J. Sangster, 'Het gebruik en de bruikbaarheid van parlementaire geschiedenis bij wetsuitleg', *WFR* 2012/6977, p. 1521-1529.

99. Niessen 2009, p. 15-17.

100. R.P.C.W.M. Brandsma, M. Chin-Oldenziel, S.R. Pancham en D.M. Weber, *Cursus belastingrecht, Europees Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, p. 32-34.

101. Geppaart 1965, p. 124, Niessen 2009, p. 17.

102. Hof Arnhem 11 augustus 2005, ECLI:NL:GHARN:2005:AU1298, r.o. 4.16; Rb. Haarlem 24 april 2007, ECLI:NL:RBHAA:2007:BA6565, r.o. 4.7; Hof Amsterdam 22 oktober 2009, ECLI:NL:GHAMS:2009:BK1476, r.o. 4.8. Voorts maak ik uit HR 11 november 2005, *BNB* 2006/147, ECLI:NL:HR:2005:AU6018, r.o. 3.4 io. 3.5; Rb. Breda 19 juli 2006, ECLI:NL:RBBRE:2006:AY5715, r.o. 4.1 io. 4.5. op dat het oordeel dat het standpunt pleitbaar is (mede) moet hebben gesteund op de argumenten uit de wetgeschiedenis.

103. Hof Amsterdam 1 maart 2005, ECLI:NL:GHAMS:2005:AT5340, r.o. 28-30.

bepaling. In deze situaties heeft de rechter de keuze tussen een uitleg conform de letterlijke tekst van de bepaling of conform doel en strekking van de bepaling en zijn verschillende uitkomsten van het belastinggeschil denkbaar.

Een pleitbaar standpunt kan zich naar mijn mening daarom ook voordoen als de inspecteur met een beroep op doel en strekking van een bepaling succesvol heeft gesteld dat die bepaling niet conform de letterlijke tekst moet worden uitgelegd, terwijl de belastingplichtige zich, zij het tevergeefs, wel op de letterlijke tekst van die bepaling had gebaseerd.^{104 105} Ik heb in dit verband geen uitspraken in de jurisprudentie aangetroffen, naar ik veronderstel omdat de inspecteur in deze situaties terughoudend is met het opleggen van een boete. Er is wel een beslissing van de rechter in feitelijke instantie over de omgekeerde situatie, een situatie waarin niet de inspecteur maar de belastingplichtige onder meer op grond van doel en strekking van een bepaling tevergeefs heeft gesteld dat aan de letterlijke tekst van de bepaling voorbij zou moeten worden gegaan. In deze situatie had de belastingplichtige volgens de rechter geen juist maar wel een pleitbaar standpunt ingenomen.¹⁰⁶

2.5.4.2 Zelfstandige fiscale kwalificatie

In het verlengde van het uitgangspunt dat bij de interpretatie en toepassing van wetbepalingen de tekst van de desbetreffende bepaling leidend is, ligt naar mijn mening het uitgangspunt dat in de belastingwet opgenomen civielrechtelijke begrippen teneinde eenheid van de rechtsorde te bewaren conform hun civielrechtelijke betekenis moeten worden opgevat.¹⁰⁷ De belastingrechter wijkt uitsluitend van dit uitgangspunt af als het volgen van de civielrechtelijke invulling tot fiscale consequenties leidt die niet alleen in strijd zijn met doel en strekking van de wet, maar ook onaanvaardbaar zijn gezien het economische resultaat ervan.¹⁰⁸

De rechter moet in een dergelijke situatie beslissen of hij een in de belastingwet opgenomen civielrechtelijk begrip conform het civiele recht uitlegt, of dat hij aan dit begrip een eigen fiscale kwalificatie toekent. Hierdoor zijn verschillende uitkomsten van het belastinggeschil denkbaar en ontstaat ruimte voor een pleitbaar standpunt.

Een pleitbaar standpunt kan zich derhalve naar mijn mening ook voordoen in situaties waarin de inspecteur met een beroep op doel en strekking van de

104. Zie bijvoorbeeld HR 13 november 2009, *BNB* 2010/24, ECLI:NL:HR:2009:BG5866, r.o. 3.3. en 3.4. De belastingkamer van de Hoge Raad ging hier bijvoorbeeld niet toe over in HR 24 januari 1996, *BNB* 1996/138, r.o. 3.8-3.12. In beide zaken was echter geen boete opgelegd.

105. A-G Wattel heeft in een conclusie van 11 mei 2009, gepubliceerd in *BNB* 2010/236, in r.o. 5.17 opgemerkt dat “discrepanties tussen de tekst en de bedoeling van de wet Vpb. de laatste jaren veel lijken voor te komen”.

106. Hof Amsterdam 20 augustus 2003, ECLI:NL:GHAMS:2003:AJ6870, r.o. 5.19.

107. Geppaart 1965, p. 149, Niessen 2009, p. 36, V.E. Broeders, F.M. van der Zeijden, ‘De interactie tussen het civiele en het fiscale recht’, *WFR* 2014/7074, p. 1496-1505.

108. HR 15 december 1999, *BNB* 2000/126, r.o. 3.4.

wet met succes heeft gesteld dat een in de belastingwet gebruikt civielrechtelijk begrip een eigen fiscale kwalificatie moet worden toegekend, terwijl de belastingplichtige zich tevergeefs op het standpunt had gesteld dat de civielrechtelijke invulling van dat begrip moest worden gevolgd.¹⁰⁹ Ik heb in dit verband echter geen uitspraken in de jurisprudentie aangetroffen, naar ik veronderstel omdat de inspecteur in deze situatie terughoudend is met het opleggen van een boete.

2.5.4.3 Bijzondere rechtsvindingsmethoden

Juridische beslissingen en dus ook beslissingen over een belastinggeschil komen steeds tot stand door toepassing van het recht op de vastgestelde feiten. Bij toepassing van bijzondere rechtsvindingsmethoden zoals *fraus legis* en misbruik van recht wordt van dit uitgangspunt afgeweken doordat de belastingrechter de vastgestelde feiten uitsluitend ten behoeve van de belastingheffing of -betaling zodanig aanpast, dat zij alsnog onder de tekst van de wet vallen. Zoals hiervoor in paragraaf 2.5.3 opgemerkt past de belastingrechter de bijzondere rechtsvindingsmethoden alleen toe als de aan de vastgestelde feiten verbonden fiscale gevolgen in strijd zijn met doel en strekking van de wet en belastingverijdeling de doorslaggevende beweegreden is geweest voor het samenstel van rechtshandelingen. De rechter moet derhalve beslissen of hij oordeelt door toepassing van het recht op de vastgestelde feiten of met behulp van de bijzondere rechtsvindingsmethoden aan de hand van de ten behoeve van de toepassing van het belastingrecht aangepaste feiten. Hierdoor zijn verschillende uitkomsten van het belastinggeschil denkbaar en ontstaat ruimte voor een pleitbaar standpunt.¹¹⁰

De rechter in feitelijke instantie neemt als hij is overgegaan tot toepassing van *fraus legis* of misbruik van recht, zoals hiervoor in paragraaf 2.5.3 opgemerkt, vaak aan dat het standpunt van de belastingplichtige dat het recht gewoonweg moet worden toegepast op de vastgestelde feiten, pleitbaar is.¹¹¹

109. De situatie waarin niet de inspecteur, maar de belastingplichtige met succes heeft gesteld dat een in de belastingwet gebruikt civielrechtelijk begrip niet conform zijn civielrechtelijke betekenis moet worden opgevat, is ook voorgekomen, zie HR 27 januari 1988, *BNB* 1988/217, r.o. 4.2-4.4.

110. Niessen 2011, p. 8: "De rechtsvinding inzake doel en strekking is niet eenvoudig."

111. Hof Arnhem 2 december 1997, gepubliceerd in *BNB* 2000/19, r.o. 4.9; Hof Amsterdam 18 mei 2006, *ECLI:NL:GHAMS:2006:AX2429*, r.o. 5.8; Rb. Arnhem 24 maart 2011, *ECLI:NL:RBARN:2011:BP8954*; Rb. Haarlem 12 oktober 2011, *ECLI:NL:RBHAA:2011:BV3499*, r.o. 4.11-4.13; Rb. Haarlem 19 april 2012, *ECLI:NL:RBHAA:2012:BW3602*, r.o. 4.11-4.13. Anders: Rb. Breda 20 november 2006, *NTFR* 2007/1043, r.o. 4.3.1; Rb. Zeeland-West-Brabant 8 oktober 2015, *ECLI:NL:RBZWB:2015:6530*, r.o. 4.9. Ook anders: Rb. Noord-Holland 6 november 2013, *ECLI:NL:RBNHO:2013:11321*, r.o. 4.36, maar het Hof Amsterdam heeft alsnog geconcludeerd dat het standpunt van belastingplichtige pleitbaar was en de boete vernietigd bij uitspraak van 8 oktober 2015, *ECLI:NL:GHAMS:2015:4098*, r.o. 4.5.6.

De zojuist gegeven verklaring is in de onderbouwing van deze uitspraken echter niet terug te vinden.¹¹²

Eerder in dit hoofdstuk is uiteengezet dat voor de beoordeling of een standpunt pleitbaar is subjectieve omstandigheden niet van belang zijn. Dat wil echter niet zeggen dat subjectieve omstandigheden, zodra een aangifte is gebaseerd op een onjuist maar pleitbaar standpunt, in het geheel niet meer van belang zijn. Bij beoordeling van de tweede vraag, de vraag wanneer bij een pleitbaar standpunt opzet ontbreekt, behoren bepaalde subjectieve omstandigheden, zoals het weten en het willen dat de belastingaangifte, -heffing of -betaling onjuist is, naar mijn mening wel degelijk relevant te zijn. In hoofdstuk 3, paragraaf 3.4.3.6.9, wordt hier op teruggekomen.

2.5.4.4 Mogelijk conflicterende bepalingen

De rechter gaat bij interpretatie en toepassing van het recht niet alleen uit van het nationale recht maar, indien en voor zover relevant, ook van de eenieder verbindende bepalingen uit het unierecht of uit de besluiten van volkenrechtelijke organisaties.

Als verschillende bepalingen uit het nationale recht, het unierecht of het internationale recht tegelijkertijd van toepassing zijn, kan dat leiden tot verschillende denkbare uitkomsten van het belastinggeschil en daarmee tot ruimte voor een pleitbaar standpunt. Die mogelijk verschillende uitkomsten ontstaan hierbij niet zozeer door de rangorde van het nationale belastingrecht ten opzichte van het unierecht of het internationale recht – in beginsel gaat immers het unierecht of het internationale recht voor¹¹³ – maar veeleer door de vraag of de interpretatie of toepassing van een bepaling uit het nationale belastingrecht in overeenstemming is met het unierecht of het internationale recht. Om dat te beoordelen moeten zowel het nationale belastingrecht als het unierecht of het internationale recht worden geïnterpreteerd.¹¹⁴ Als de interpretatie of toepassing van de nationale bepaling niet in overeenstemming is met een eenieder verbindende bepaling uit het unierecht of het internationale recht, is bovendien niet op voorhand duidelijk wat de gevolgen zijn voor de uitleg of toepassing van de bepaling uit het nationale belastingrecht.

Er zijn inderdaad uitspraken van de rechter in feitelijke instantie waarin het oordeel dat een standpunt pleitbaar is, is onderbouwd met de vaststelling dat de belastingkamer van de Hoge Raad of het Hof van Justitie van de Europese Unie zich ten tijde van het doen van de aangifte nog niet had uitgelaten over de

112. Maar wel in r.o. 9.26 van de conclusie van A-G Wattel van 25 augustus 2016, ECLI:NL:PHR:2016:897.

113. Art. 94 Gw.

114. A-G Wattel, conclusie van 16 februari 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AV4976, merkt in dit verband in r.o. 8 terecht op dat zowel over de interpretatie van het nationale recht als over de toepassing van het unierecht anders kan worden gedacht.

vraag of de interpretatie of toepassing van de desbetreffende bepaling uit het nationale belastingrecht in overeenstemming is met het unierecht.¹¹⁵ Deze jurisprudentie zegt overigens ook iets over het hiervoor in paragraaf 2.5.2.2 besproken moment aan de hand waarvan wordt beoordeeld of een standpunt pleitbaar is.

Daarnaast kan het belastinggeschil tot verschillende uitkomsten leiden als het onzeker is of de interpretatie of toepassing van een bepaling uit de lagere wetgeving, zoals een uitvoeringsbesluit of een ministeriële regeling, in overeenstemming is met de wet in formele zin. Hierin ligt naar mijn mening de verklaring voor de hiervoor in paragraaf 2.5.3 genoemde beslissing van de rechter in feitelijke instantie dat de belastingplichtige die tevergeefs heeft gesteld dat een bepaling uit het Uitvoeringsbesluit Belastingen van Rechtsverkeer 1971 in strijd is gekomen met de wet in formele zin, een pleitbaar standpunt heeft ingenomen.¹¹⁶ Deze onderbouwing is echter niet met zoveel woorden terug te vinden in de desbetreffende uitspraak.

2.5.4.5 Interpretatie van jurisprudentie

Tot slot gaat de rechter niet alleen uit van het nationale recht, het unierecht en het internationale recht, van de wet in formele zin en de lagere wetgeving, maar ook van de daarop gebaseerde jurisprudentie. De rechter in feitelijke instantie richt zich als regel naar de uitleg van het recht door de Hoge Raad.¹¹⁷ Voorts richten de rechter in feitelijke instantie en de Hoge Raad zich naar de uitleg die het Hof van Justitie van de Europese Unie en het Europees Hof voor de Rechten van de Mens aan het recht hebben gegeven.¹¹⁸

Ook de jurisprudentie van de Hoge Raad, het Hof van Justitie van de Europese Unie en het Europees Hof voor de Rechten van de Mens kan op verschillende manieren worden geïnterpreteerd of een onbekende reikwijdte hebben. Hierdoor kunnen verschillende uitkomsten van het belastinggeschil denkbaar zijn en ontstaat ruimte voor een pleitbaar standpunt.¹¹⁹

In een aantal uitspraken van de rechter in feitelijke instantie is het oordeel dat het standpunt pleitbaar is inderdaad onderbouwd door verwijzing naar onzekerheden bij de uitleg van arresten van de Hoge Raad¹²⁰ of van het Hof

115. Rb. Haarlem 8 maart 2011, ECLI:NL:RBHAA:2011:BQ1297, r.o. 4.7; Hof Amsterdam 7 maart 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ4633, r.o. 6.8-6.10, 6.15 (strafmaatverweer).

116. Hof 's-Hertogenbosch 1 maart 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:BZ4338, r.o. 4.10.

117. M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, p. 15-16; M.W.C. Feteris, *Beroep in cassatie in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, p. 436-437.

118. De Blieck e.a. 2015, p. 282-283.

119. Bruijsten 2012-2, p. 371-372.

120. Hof Amsterdam 18 mei 2006, ECLI:NL:GHAMS:2006:AX2429, r.o. 5.8; Hof Arnhem 7 april 2009, ECLI:NL:GHARN:2009:BI1452, r.o. 4.11; Rechtbank 's-Gravenhage 27 april 2010, ECLI:NL:RBSGR:2010:BM7395, r.o. 2.3.9; Hof 's-Hertogenbosch 5 maart 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:723, r.o. 4.7.

van Justitie van de Europese Unie,¹²¹ die ten tijde van het doen van de aangifte nog niet waren beantwoord.

2.5.4.6 Beleidsbesluiten

Naast de hiervoor besproken rechtsbronnen en rechtsvindingsmethoden kunnen ook beleidsbesluiten van de Staatssecretaris van Financiën van invloed zijn op rechterlijke beslissingen over het belastinggeschil. Deze invloed is echter anders dan de invloed van de zojuist besproken bronnen en methoden. Beleidsbesluiten binden namelijk de inspecteur, zelfs met voorbijgaan aan de juiste interpretatie of toepassing van het recht.¹²² Als een belastingplichtige conform een beleidsbesluit een standpunt heeft ingenomen zal de belastingheffing in beginsel ook conform dat standpunt moeten plaatsvinden. Het niet volgen van de aangifte, een navordering of naheffing en daarmee een boete en een pleitbaar standpunt komen dan niet in beeld.

Rechtskundige standpunten in beleidsbesluiten vormen niet meer dan standpunten over de interpretatie of toepassing van het recht, afkomstig van de Staatssecretaris van Financiën in zijn hoedanigheid van uitvoerder van de wet. Hieraan is zoals zojuist gezegd de inspecteur wel gebonden, maar de belastingplichtige of de rechter niet.¹²³ De omstandigheid dat de belastingplichtige een standpunt heeft ingenomen dat afwijkt van een beleidsbesluit, brengt daarom volgens de rechter in feitelijke instantie nog niet mee dat niet kan worden gesproken van een pleitbaar standpunt.¹²⁴

2.5.5 *Wanneer zijn er voldoende argumenten voorhanden voor een pleitbaar standpunt?*

Hiervoor heb ik laten zien dat rechtskundige standpunten van de belastingplichtige die in een belastinggeschil door een belastingrechter in feitelijke instantie zijn gevolgd, dan wel aanleiding hebben gegeven tot prejudiciële vragen of hebben geleid tot een conclusie van een A-G, worden verondersteld

121. Hof 's-Hertogenbosch 25 april 2007, ECLI:NL:GHSHE:2007:BA6625, r.o. 4.13; Rb. Breda 1 september 2008, ECLI:NL:RBBRE:2008:BK9160, r.o. 4.5.3.

122. Art. 4:84 Awb.

123. Uit de omstandigheid dat een beleidsbesluit naderhand is gewijzigd, is wel eens opgemaakt dat een standpunt pleitbaar is. Hof Amsterdam 20 januari 2000, ECLI:NL:GHAMS:2000:AA7784, r.o. 5.4; Hof Arnhem 2 november 2010, ECLI:NL:GHARN:2010:BO4476, r.o. 4.13.

124. Rb. Breda 1 september 2008, ECLI:NL:RBBRE:2008:BK9160, r.o. 4.5.3.: "Er van uitgaande dat er sprake was van een pleitbaar standpunt, vermag de rechtbank niet inzien dat door het Besluit het standpunt van belanghebbende niet langer pleitbaar zou zijn. Dat Besluit behelst een weergave van de mening van de SvF... waarvan de juistheid op dat moment niet zonder meer vaststond.", Hof Arnhem 22 oktober 2008, ECLI:NL:GHARN:2008:BG1767, r.o. 4.27; Rb. Breda 25 november 2008, ECLI:NL:RBBRE:2008:BH2916, r.o. 4.4.2. Zo ook: strafkamer Hof 's-Hertogenbosch 23 september 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:3755.

pleitbaar te zijn. Deze omstandigheden maken het standpunt echter niet pleitbaar. Dat standpunt was al pleitbaar ten tijde van het doen van de aangifte. Als het standpunt vervolgens is overgenomen door een belastingrechter of heeft geleid tot prejudiciële vragen of een conclusie van een A-G, wordt (achteraf) slechts bevestigd dat het standpunt pleitbaar is.

Als een standpunt pleitbaar is, is het derhalve al pleitbaar voordat de belastingrechter in feitelijke instantie in de onderhavige zaak het standpunt heeft gevolgd. Wellicht heeft op het moment van het doen van de aangifte een belastingrechter in feitelijke instantie in een vergelijkbare zaak het standpunt al gevolgd, of heeft het standpunt in een vergelijkbare zaak geleid tot prejudiciële vragen of een conclusie van een A-G, maar voor de conclusie dat het standpunt pleitbaar is, is dat niet noodzakelijk.

Het pleitbare standpunt komt op in situaties waarin de uiteindelijke uitkomst van de interpretatie of de toepassing van het belastingrecht onduidelijk is, of dat nu wordt veroorzaakt door open normen, mogelijk conflicterende bepalingen, of de mogelijke toepassing van de bijzondere rechtsvindingsmethoden. Totdat de belastingkamer van de Hoge Raad, het Hof van Justitie van de Europese Unie of het Europees Hof voor de Rechten van de Mens zich over het belastinggeschil in dezelfde of in een vergelijkbare zaak heeft uitgelaten, kunnen verschillende interpretaties of toepassingen van het recht voorhanden zijn en bestaat er ruimte voor een pleitbaar standpunt.¹²⁵

De omstandigheid dat aan de hand van de hiervoor genoemde bronnen en methoden andere interpretaties of toepassingen van het recht mogelijk zijn, hoeft echter nog niet mee te brengen dat die andere interpretaties of toepassingen van het recht ook altijd pleitbaar zijn.

In zaken waarin een standpunt pleitbaar wordt geacht zonder dat een belastingrechter dat standpunt heeft gevolgd of een A-G zich over dat standpunt heeft uitgelaten, worden in de onderbouwing van het oordeel dat een standpunt pleitbaar is vaak meer argumenten uit verschillende rechtsbronnen genoemd. Maar wanneer zijn er voldoende argumenten voorhanden om een standpunt pleitbaar te doen? Voor het antwoord op deze vraag knoop ik aan bij de veronderstelling dat rechtskundige standpunten van de belastingplichtige die door een belastingrechter in feitelijke instantie in het belastinggeschil zijn gevolgd, in ieder geval pleitbaar zijn. Een standpunt is naar mijn mening pleitbaar als er, gezien op het moment van het doen van de aangifte, zodanig uit het recht en de jurisprudentie afkomstige argumenten zijn aan te voeren (niet: zijn aangevoerd) dat het door een belastingrechter kán worden gevolgd. Hierna noem ik dit ook wel het “stoel van de rechter” criterium.

125. Vergelijk A-G Aben, conclusie van 7 juni 2011, ECLI:NL:PHR:2012:BQ8596, r.o. 12.5.

De beoordeling of een standpunt pleitbaar is, vraagt overigens minder inspanning van de rechter dan op het eerste gezicht zou kunnen worden gedacht. Het pleitbaar standpunt verweer wordt immers in fiscale boeteprocedures pas behandeld nadat door de beslechting van het belastinggeschil vast is komen te staan dat de door de inspecteur opgelegde belastingaanslag juist is en de door de belastingplichtige ingediende belastingaangifte, alsmede de daarop gebaseerde heffing of -betaling, onjuist. In fiscale strafprocedures komt het verweer aan de orde nadat de strafrechter zich ervan heeft overtuigd dat de aangifte onjuist is. Zowel de belastingrechter als de strafrechter hebben zich dus al, voordat zij zich over het pleitbaar standpunt verweer moeten buigen, een beeld kunnen vormen van de argumenten voor en tegen het door de belastingplichtige ingenomen standpunt. De vaststelling eerder in dit hoofdstuk, in paragraaf 2.4.3, dat de belastingkamer van de Hoge Raad in een aantal arresten uit eigen beweging heeft geoordeeld dat een standpunt pleitbaar is, sluit hierop aan.¹²⁶

Hoe verschillend belastingrechters over rechtskundige standpunten kunnen oordelen, wordt geïllustreerd door een aantal arresten waarin de belastingkamer van de Hoge Raad, nadat de belastingplichtige met zijn standpunt over de belastingheffing of -betaling voor het hof niet alleen ongelijk had gekregen maar zelfs de boete zag gehandhaafd, heeft geoordeeld dat het standpunt niet slechts pleitbaar maar zelfs juist was.¹²⁷ Het zojuist voorgestelde “stoel van de rechter” criterium zou daarom naar mijn mening met een zekere ruimhartigheid moeten worden toegepast.¹²⁸

2.5.6 Argumenten ontleend aan de literatuur

Zojuist heb ik laten zien dat argumenten die aan het pleitbare standpunt ten grondslag kunnen liggen, voort moeten komen uit dezelfde bronnen en methoden die de rechter gebruikt om zijn beslissing over het belastinggeschil te nemen. De literatuur is, hoewel zij een belangrijke inspiratiebron voor de

126. Uit de gepubliceerde processtukken is in ieder geval niet op te maken dat het pleitbaar standpunt verweer is gevoerd. HR 22 juli 1988, *BNB* 1988/271, r.o. 5; HR 13 september 2000, *BNB* 2000/348, ECLI:NL:HR:2000:AA7073, r.o. 3.11; HR 8 februari 2002, *BNB* 2002/150, ECLI:NL:HR:2002:AD9105, r.o. 3.3; HR 2 maart 2012, *BNB* 2012/123, ECLI:NL:HR:2012:BP3858, r.o. 3.5. In HR 26 november 1986, *BNB* 1987/31, r.o. 4.2; HR 26 november 1986, *BNB* 1987/305, r.o. 4.4; HR 11 januari 2013, *BNB* 2013/63, ECLI:NL:HR:2013:BY8091, r.o. 2.3, heeft de belastingkamer van de Hoge Raad niet expliciet overwogen dat het standpunt pleitbaar was, maar heeft zij overwogen dat opzet en grove schuld ontbraken omdat het standpunt over het belastinggeschil door de rechter in feitelijke instantie was gevolgd.

127. HR 17 februari 1988, *BNB* 1988/252; HR 6 december 2000, *BNB* 2001/191, ECLI:NL:HR:2000:AA8852; HR 13 augustus 2010, *BNB* 2010/295, ECLI:NL:HR:2010:BJ4914.

128. Vergelijk M.W.C. Feteris in zijn noot onder *BNB* 2004/75, onder 11, Bruijsten 2012-2, p. 369.

rechters vormt, geen bron waar rechterlijke beslissingen over het belasting-geschil mee worden onderbouwd.¹²⁹

Toch wordt door de belastingrechter in feitelijke instantie voor de onderbouwing van het oordeel dat een standpunt pleitbaar is regelmatig naar de literatuur verwezen.¹³⁰ Uit de verwijzingen naar de literatuur volgt naar mijn mening echter niet dat een standpunt pleitbaar is omdat het in de literatuur is ingenomen,¹³¹ of dat een standpunt niet pleitbaar is omdat het in de literatuur niet is terug te vinden.¹³² Niet de literatuur zelf, maar de argumenten uit het recht en de jurisprudentie die in de literatuur zijn bijeengebracht maken het standpunt pleitbaar.¹³³

2.5.7 Het pleitbaar standpunt begrip buiten Nederland

Het pleitbaar standpunt begrip of een daarmee vergelijkbaar begrip is ook in de fiscale straf- en boetejurisprudentie van Duitsland en Oostenrijk en in het fiscale boeterecht van de Verenigde Staten te vinden.

Hierna wordt, ter vergelijking met de zojuist beschreven invulling van het pleitbaar standpunt begrip in de Nederlandse fiscale boetejurisprudentie, nader bezien op welke wijze het pleitbaar standpunt begrip of een daarmee vergelijkbaar begrip in deze landen is ingevuld. Daarbij wordt voor de volledigheid eerst kort de invloed van het pleitbaar standpunt begrip op de mogelijkheden om te beboeten of te bestraffen besproken. Het pleitbare standpunt heeft in deze landen namelijk een andere invloed dan in Nederland. In hoofdstuk 5 wordt de invloed van het pleitbaar standpunt begrip in Duitsland, Oostenrijk en de Verenigde Staten uitgebreid uitgewerkt.

129. Geppaart 1965, p. 77-79, J.B.M. Vranken, *Asser Algemeen deel ***, Deventer: Kluwer 1995, p. 110, Feteris 2014, p. 422. Dit is bijvoorbeeld anders in de Duitse jurisprudentie.

130. Hof Leeuwarden 31 oktober 1986, V-N 1987/2559, 3; Hof 's-Gravenhage 17 maart 1987, FED 1987/360, r.o. 7; Hof Amsterdam 26 februari 1999, gepubliceerd in BNB 2000/196, r.o. 6.3 (een uitspraak na verwijzing); Hof Amsterdam 20 augustus 2003, ECLI:NL:GHAMS:2003:AJ6870, r.o. 5.19; Hof Amsterdam 1 maart 2005, ECLI:NL:GHAMS:2005:AT5340, r.o. 28-30; Hof 's-Hertogenbosch 30 mei 2005, gepubliceerd in BNB 2007/274, r.o. 4.5; Hof 's-Hertogenbosch 1 maart 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:BZ4338, r.o. 4.10. Ook in het Besluit bestuurlijke boeten wordt sinds 1998 opgemerkt dat een standpunt in die mate juridisch pleitbaar of verdedigbaar is, (dat MK) gelet op de stand van de jurisprudentie en de doctrine,... belanghebbende redelijkerwijs kan menen juist te handelen, Besluit van 19 december 1997, AFZ97/4578, toelichting bij para 25, VN 1998/3.4.

131. J.E.A.M. van Dijck in zijn noot onder BNB 1988/319, onder 12: "Niet iedere ooit wel eens in de literatuur verdedigde mening kan men als pleitbaar beschouwen", M.W.C. Feteris in zijn noot onder BNB 2004/75, onder 11. Anders: J.E.A.M. van Dijck die in zijn noot onder BNB 1987/311, onder 3 voor de verdedigbaarheid van het standpunt van de belastingplichtige in de desbetreffende zaak naar zijn eigen annotatie verwijst.

132. Haas 2015, p. 27.

133. Geppaart 1965, p. 78: "Men kan de Nederlandse jurisprudentiële praktijk op dit punt ook aldus formuleren dat de mening van een individuele schrijver in het algemeen zonder betekenis is doch dat slechts de door hem voor zijn mening gegeven motivering van gewicht is." Vergelijk Asser/Vranken 1995, p. 117.

In de Duitse fiscale straf- en boetejurisprudentie leidt het innemen van een pleitbaar standpunt niet tot een strafbare of beboetbare gedraging, zolang de belastingplichtige de belastingdienst maar in staat heeft gesteld een eigen oordeel over de belastingheffing te vormen door alle fiscaal relevante feiten juist en volledig in de aangifte weer te geven. Volgens het Bundesgerichtshof, de equivalent van de Hoge Raad, moet de belastingplichtige hiertoe overgaan als zijn Rechtsauffassung objektiv zweifelhaft oftewel zijn standpunt objectief gezien voor twijfel vatbaar is. Van objectieve twijfel moet in ieder geval worden gesproken als de door de belastingplichtige ingenomen Rechtsauffassung afwijkt van de jurisprudentie, de richtlijnen van de belastingdienst of van de bestendige rechtspraktijk.^{134 135}

Ook in de Oostenrijkse fiscale strafjurisprudentie kan niet worden gesproken van een strafbare gedraging zolang de belastingplichtige de belastingdienst door alle fiscaal relevante feiten juist en volledig te presenteren in staat heeft gesteld een eigen oordeel over de belastingheffing te vormen en hij een vertretbare Rechtsansicht, een pleitbaar standpunt heeft ingenomen.¹³⁶ Bij het vertretbare Rechtsansicht draait het volgens de jurisprudentie van het Verwaltungsgerichtshof, de hoogste bestuursrechter in Oostenrijk, om objektive Vertretbarkeit.¹³⁷ Uit de jurisprudentie en de literatuur is op te maken dat een vertretbare Rechtsansicht opkomt bij bepalingen die voor verschillende uitleg vatbaar zijn.¹³⁸ Een Rechtsansicht kan vertretbaar zijn op grond van de letterlijke tekst van die bepaling,¹³⁹ de

134. BGH 10 november 1999, 5 StR 221/99, rdnr. 25: "...wenn die von dem Steuerpflichtigen vertretene Auffassung über die Auslegung von Rechtsbegriffen oder die Subsumtion bestimmter Tatsachen von der Rechtsprechung, Richtlinien der Finanzverwaltung oder der regelmäßigen Veranlagungspraxis abweicht."

135. G. Toifl merkt in G. Toifl, *Der subjektive Tatbestand im Steuer- und Steuerstrafrecht. Wissen, Wollen, Absicht und Irrtum bei der Besteuerung des Einkommens*, Wien: LexisNexis 2010, p. 209, op dat M. Harms in 2005, toen zij rechter in het BGH was, heeft gezegd: "so wird schnell deutlich, dass damit nicht gemeint ist, man müssen jeden Buchungs- oder Bilanzierungsvorgang, der nicht mit der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung in den Richtlinien übereinstimmt, bei dem man sich aber etwa auf die BFH-Rechtsprechung oder andere seriöse Quellen berufen kann, erläutern. Weicht man allerdings bei einer Gestaltung von allen gängigen Rechtsauffassungen ab, so ist man gut beraten, diese der Finanzverwaltung gegenüber offen zu legen...". Zie voorts K. Randt, 'Reichweite und Grenzen der steuerliche Erklärungspflicht im Steuerstrafrecht', in: W. Spindler, K. Tipke, T. Rödter (red.), *Steuerzentrierte Rechtsberatung*, Köln: Verlag Otto Schmidt 2009, p. 1255-1267.

136. Toifl 2010, p. 208: "Ist eine Offenlegung aller abgabenrechtlich maßgebenden Sachverhaltselemente erfolgt, käme demnach eine strafrechtliche Verantwortlichkeit nicht in Betracht, weil der objektive Tatbestand nicht erfüllt ist."

137. VwGH 19 december 2001, 2001/13/0064. Voorts VwGH 19 december 2001, 99/13/0035 en VwGH 27 maart 2002, 99/13/0027 waarin het VwGH van objektive Vertretbarkeit spreekt.

138. VwGH 6 augustus 1996, 95/17/0109. Tannert u.a., *Finanzstrafgesetz*, Wien: Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung Loseblattsammlung (Dezember 2009), p. 46: "Eine abweichende, aber im Rahmen einer nicht unvernünftigen Normenauslegung bleibende Rechtsansicht ist stets als vertretbar anzusehen."

139. Gesetzeswortlaut: VwGH 18 februari 1983, 81/17/0012, VwGH 7 december 1982, 82/14/0088.

strekking van die bepaling,¹⁴⁰ of de wil van de wetgever,¹⁴¹ oftewel aan de hand van de verschillende methoden van rechtsvinding die kunnen worden gehanteerd om een bepaling te interpreteren en toe te passen. Daarnaast kan volgens de Oostenrijkse literatuur een Rechtsansicht vertretbaar zijn op grond van eenduidige jurisprudentie, de heersende mening in de literatuur of wanneer een bepaling uit het Oostenrijkse belastingrecht mogelijk in strijd is met het unierecht.¹⁴²

In het belastingrecht van de Verenigde Staten is een position, een standpunt over de interpretatie of toepassing van het recht, een wettelijk begrip dat voor twee verschillende (civil) accuracy penalties, oftewel boetes wegens een door onnauwkeurigheid veroorzaakte onjuiste belastingheffing, van belang kan zijn.

Voor de accuracy penalty in verband met substantial understatement, oftewel de boete wegens het doen van een aanmerkelijk te lage belastingaangifte, is in beginsel geen plaats indien en voor zover de onjuiste belastingheffing is veroorzaakt door een position die minstens op substantial authority berust.¹⁴³ Voor de accuracy penalty wegens negligence oftewel onbewuste schuld is geen plaats indien en voor zover de onjuiste belastingheffing is veroorzaakt door een standpunt met een reasonable basis in the law.¹⁴⁴

In Treasury Regulations, beleidsbesluiten, is nauwkeurig omschreven wanneer een position substantial authority of een reasonable basis in the law heeft.¹⁴⁵ Hiervoor moet er in ieder geval sprake zijn van een objectief verdedigbaar standpunt dat ziet op interpretatie of toepassing van de wet.¹⁴⁶ De overtuiging van de belastingplichtige is hierbij derhalve niet van belang.¹⁴⁷ Van substantial authority kan vervolgens worden gesproken als het gewicht van de argumenten vóór het standpunt aanmerkelijk is in verhouding tot het gewicht van de argumenten tégen het standpunt.¹⁴⁸ Het gewicht van elk argument hangt af van de relevantie en overtuigingskracht van het argument en de bron waar het argument op is gebaseerd.¹⁴⁹ Deze bronnen zijn limitatief

140. Sinn der Bestimmung des Gesetzes: VwGH 2001/05/0371 (een niet fiscale zaak).

141. Sinn der Willensäußerung des Gesetzgebers: VwGH 8 april 1983, 81/17/0199.

142. Toifl 2010, p. 205-206.

143. IRC section 6662 (b)(2) io. (d)(2)(b)(i).

144. 26 CFR 1.6662-3 (b) (1).

145. 26 CFR 1.6662-4 (d) en 26 CFR 1.6662-3 (b) (1).

146. 26 CFR 1.6662-4 (d) (2): "The substantial authority standard is an objective standard involving an analysis of the law and application of the law to relevant facts."

147. 26 CFR 1.6662-4 (d) (3) (i): "... the taxpayer's belief...is not relevant in determining whether there is substantial authority..."

148. 26 CFR 1.6662-4 (d) (3) (i): "There is substantial authority for the tax treatment of an item only if the weight of the authorities supporting the treatment is substantial in relation to the weight of authorities supporting contrary treatment." Het is overigens mogelijk dat in verband met hetzelfde vraagstuk over uitleg of toepassing van de wet meer standpunten met substantial authority bestaan.

149. 26 CFR 1.6662-4 (d) (3) (ii): "The weight accorded an authority depends on its relevance and persuasiveness, and the type of document providing the authority."

in het beleid opgesomd en bestaan onder meer uit de relevante wettelijke bepalingen, de parlementaire geschiedenis en de jurisprudentie.¹⁵⁰ Een standpunt dat op een reasonable basis berust, wordt omschreven als een standpunt dat redelijkerwijs is gebaseerd op de zojuist genoemde bronnen.¹⁵¹

In de praktijk worden de zojuist genoemde gradaties van verdedigbaarheid gekwantificeerd.¹⁵² Bij een reasonable basis wordt uitgegaan van een kans van ongeveer 20% dat het standpunt van de belastingplichtige wordt gevolgd en bij substantial authority van een kans van ongeveer 40%.

Uit het voorgaande komt naar voren dat in de fiscale straf- en boetejurisprudentie van Duitsland en Oostenrijk en in het fiscale boeterecht van de Verenigde Staten, evenals in de fiscale boetejurisprudentie in Nederland, aan de hand van objectieve criteria wordt bepaald of een standpunt pleitbaar is. De vraag wanneer een standpunt pleitbaar is, wordt in deze landen, evenals naar mijn mening in Nederland, beantwoord aan de hand van de rechtsbronnen en rechtsvindingsmethoden waarmee het belastinggeschil wordt beoordeeld.

2.6 Binding met de desbetreffende zaak: feiten en aangifte(n) (3)

Niet ieder standpunt vormt een pleitbaar standpunt. Het standpunt moet, zoals hiervoor uitgewerkt, zien op interpretatie of toepassing van het belastingrecht en objectief voldoende verdedigbaar zijn. Tot slot volgt uit de fiscale boetejurisprudentie dat het standpunt binding moet hebben met de desbetreffende zaak.¹⁵³ Deze binding ziet niet op subjectieve omstandigheden, maar op de verankering van het standpunt in de vastgestelde feiten en op de verwerking van het standpunt in de ingediende belastingaangifte(n).

In de boetejurisprudentie waarin het rechtskundige standpunt van de belastingplichtige als pleitbaar is aangemerkt omdat het door de rechter in eerdere feitelijke instantie is gevolgd, wordt deze voorwaarde niet benoemd. Dat hoeft ook niet, want zodra het standpunt door een rechter in eerdere feitelijke instantie is gevolgd, is vaak automatisch al aan deze omstandigheden voldaan. Bij rechtskundige standpunten die niet door de rechter in eerdere feitelijke instantie zijn gevolgd is het echter niet vanzelfsprekend dat aan deze voorwaarde is voldaan. Om te beoordelen of ook deze standpunten pleitbaar zijn moet derhalve wel expliciet worden vastgesteld dat het standpunt binding heeft met de desbetreffende zaak.

150. 26 CFR 1.6662-4 (d) (3) (iii).

151. 26 CFR 1.6662-3 (b) (3) "If a return position is reasonably based on one or more of the authorities set forth in § 1.6662-4 (d) (3) (iii) ...the return position will generally satisfy the reasonable basis standard..."

152. S.E. Faber, 'Over belastingrisico's, opinies en 'comfort levels', *WFR* 2008/6780, p. 991-1000.

153. M.W.C. Feteris, noot onder *BNB* 2004/75, onder 5, A-G Wattel, conclusie van 25 augustus 2016, ECLI:NL:PHR:2016:897, r.o. 9.24-9.25.

De verankering van het standpunt in de vastgestelde feiten en de verwerking van het standpunt in de ingediende belastingaangifte(n) komen ook uit de fiscale strafjurisprudentie als vereisten naar voren. In de fiscale strafzaken wordt namelijk nog wel eens door de verdachte belastingplichtige gesteld dat er een pleitbaar standpunt in de aangifte is verwerkt, terwijl hij dat standpunt ten tijde van het doen van de aangifte niet op het oog lijkt te hebben gehad. Op zich is voor de aanwezigheid van een pleitbaar standpunt, zoals hiervoor in paragraaf 2.4.3 uitgewerkt, niet vereist dat de belastingplichtige het standpunt bewust heeft ingenomen. Bij zo in een laat stadium gevoerd pleitbaar standpunt verweer ligt het echter wel eerder voor de hand dat de binding met de vastgestelde feiten of met de aangifte(n) ontbreekt.¹⁵⁴

2.6.1 Binding met de vastgestelde feiten

Van een pleitbaar standpunt kan zowel in de fiscale boete- als in de fiscale strafjurisprudentie uitsluitend worden gesproken als de feiten waar het desbetreffende standpunt op moet berusten, door de rechter in feitelijke instantie zijn vastgesteld.¹⁵⁵ Deze feiten vormen in veel gevallen dezelfde feiten die de belastingrechter in het kader van de beoordeling van het belastinggeschil en de strafrechter in het kader van de beoordeling of de aangifte onjuist is reeds heeft vastgesteld. In dat geval hoeft de belastingplichtige, gegeven de vastgestelde feiten, uitsluitend te stellen en te beargumenteren dat er sprake is van een pleitbaar standpunt, hoewel, zoals eerder in dit hoofdstuk in paragraaf 2.4.3 uiteengezet, zelfs dat strikt genomen niet noodzakelijk is. De rechter kan immers ook uit eigen beweging concluderen dat het ingenomen standpunt pleitbaar is.

Het is echter ook denkbaar dat het pleitbare standpunt wordt gebaseerd op feiten die de rechter bij de beoordeling van het belastinggeschil of van de

154. Hof 's-Hertogenbosch (strafkamer) 4 maart 2009, ECLI:NL:GHSHE:2009:BH5081: "De deskundigenrapporten leiden het Hof, anders dan de verdediging en de Tuchtraad van de NOB, er niet toe aan te nemen, dat verdachte zich in redelijkheid op het standpunt had kunnen stellen, dat H niet woonachtig was in Nederland. Daniels, Van Raad, Van Brunschot, Van Lint en Geerets laten zich niet expliciet uit of H op basis van de feiten in het strafdossier als binnenlands belastingplichtige moet worden aangemerkt."

155. HR (belastingkamer) 1 juli 1998, BNB 1998/324, r.o. 3.3.: "Het Hof heeft het door belanghebbende ingenomen standpunt ter zake van de correctie van voorbelasting zonder beschikbaarheid van feitelijke gegevens niet pleitbaar geacht... Het middel faalt...", Hof Arnhem (belastingkamer) 17 februari 1998, ECLI:NL:GHARN:1998:AA1088, r.o. 4.10; Hof Amsterdam (belastingkamer) 6 februari 2004, ECLI:NL:GHAMS:2004:AP2819, r.o. 14; Hof 's-Gravenhage (belastingkamer) 15 maart 2005, ECLI:NL:GHSGR:2005:AT4336, r.o. 6.6; Hof Arnhem (belastingkamer) 27 juni 2005, ECLI:NL:GHARN:2005:AT8714, r.o. 4.19; Hof Amsterdam (belastingkamer) 20 september 2006, ECLI:NL:GHAMS:2006:AZ0489, r.o. 5.5.2; Rb. Arnhem (sector bestuursrecht) 5 januari 2007, ECLI:NL:RBARN:2007:BF2118.

onjuistheid van de aangifte nog niet heeft vastgesteld.¹⁵⁶ Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie waarin de belastingplichtige het standpunt heeft ingenomen dat hij buiten Nederland woont en dat deze omstandigheid meebrengt dat over bepaalde inkomsten geen belasting wordt geheven, terwijl de rechter voor de heffing over die inkomsten de woonplaats niet van belang heeft geacht. In het kader van de beoordeling van het belastinggeschil hoeft de rechter dan niet te hebben vastgesteld of de belastingplichtige buiten Nederland woont. Aannemende dat het standpunt dat een woonplaats buiten Nederland consequenties heeft voor de belastingheffing over de inkomsten objectief voldoende verdedigbaar is, is het in het kader van de beoordeling of in deze situatie ook daadwerkelijk kan worden gesproken van een pleitbaar standpunt van belang dat alsnog die onderliggende feiten kunnen worden vastgesteld aan de hand waarvan kan worden geconcludeerd dat het standpunt van de belastingplichtige over zijn woonplaats juist of op z'n minst ook verdedigbaar is. In dit geval ligt het naar mijn mening op de weg van de belastingplichtige om de feiten aan te voeren die weliswaar bij de beoordeling van het belastinggeschil of de onjuistheid van de aangifte niet relevant bleken te zijn, maar in het kader van de beoordeling of het standpunt pleitbaar is wel van belang zijn.¹⁵⁷ Het is vervolgens de vraag op wie de bewijslast rust als de aangevoerde feiten door de inspecteur worden weerproken.¹⁵⁸ De belastingkamer van de Hoge Raad heeft zich in dit verband nog niet over de verdeling van de bewijslast uitgelaten.¹⁵⁹ In de fiscale strafjurisprudentie ben ik deze situatie niet tegengekomen. Naar mijn mening mag de last om de door hem aangevoerde feiten aannemelijk te maken zowel in het fiscale boete- als in het fiscale strafrecht echter niet uitsluitend bij de belastingplichtige worden gelegd.

Het voorgaande wil nog niet zeggen dat de onderliggende feiten ook altijd in de aangifte moeten zijn terug te vinden. Of daarvan sprake moet zijn, is afhankelijk van het desbetreffende pleitbare standpunt: als in de aangifte uitsluitend een kwalificatie van de feiten wordt gevraagd en niet de onderliggende feiten zelf, zullen die feiten ook niet in de aangifte hoeven te zijn opgenomen.

156. HR (belastingkamer) 7 september 1988, *BNB* 1988/319, r.o. 4.4-4.5; HR (belastingkamer) 22 april 1998, *BNB* 1998/201, r.o. 3.5; HR (belastingkamer) 2 september 1998, *BNB* 1998/337, r.o. 3.2.

157. Jansen en Lubbers 1999, p. 6.

158. In Hof Amsterdam (belastingkamer) 14 juni 2012, *ECLI:NL:GHAMS:2012:BX0221*, r.o. 4.5.6.3. en 4.5.6.4, lijkt de inspecteur dit niet te hebben gedaan.

159. In HR 7 september 1988, *BNB* 1988/319, r.o. 4.4-4.5, HR 22 april 1998, *BNB* 1998/201, r.o. 3.5; HR 1 juli 1998, *BNB* 1998/324; HR 2 september 1998, *BNB* 1998/337, r.o. 3.2 heeft de belastingkamer van de Hoge Raad niets over de bewijslastverdeling opgemerkt. Hof Amsterdam (belastingkamer) 20 september 2006, *ECLI:NL:GHAMS:2006:AZ0489*, lijkt in r.o. 5.5.2 de bewijslast bij belastingplichtige te hebben gelegd.

2.6.2 Binding met de ingediende aangifte(n)

Voorts kan zowel in de fiscale boete- als in de fiscale strafjurisprudentie uitsluitend van een pleitbaar standpunt worden gesproken als het objectief voldoende verdedigbare standpunt in de belastingaangifte(n) is ingenomen of aan de belastingaangifte(n) ten grondslag heeft gelegen. Een standpunt dat weliswaar in theorie objectief voldoende verdedigbaar is, maar dat niet verenigbaar is met de in de ingediende aangifte¹⁶⁰ of ingediende aangiften¹⁶¹ opgenomen feiten, kan derhalve niet pleitbaar zijn. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie waarin de rechter heeft geoordeeld dat de belastingplichtige bepaalde inkomsten in de aangifte inkomstenbelasting 2010 had moeten opnemen, terwijl de belastingplichtige het op zich objectief voldoende verdedigbare standpunt heeft ingenomen dat deze inkomsten in 2011 moeten worden opgegeven. Als de belastingplichtige de inkomsten dan vervolgens ook in 2011 niet heeft aangegeven, kan niet worden gesproken van een pleitbaar standpunt over het genietingsmoment.

Een belastingplichtige heeft de mogelijkheid wijzigingen op de ingediende belastingaangifte aan de inspecteur door te geven. Hij kan, nadat hij de aangifte heeft gedaan, feiten corrigeren of aanvullen, of standpunten over de interpretatie of toepassing van het recht wijzigen of alsnog innemen. Dit kan ook nog in bezwaar en in beroep plaatsvinden, middels een verzoek om ambtshalve vermindering zelfs als de termijnen voor bezwaar en beroep reeds zijn verstreken. Gebruikmaking van de mogelijkheid om naderhand wijzigingen op de aangifte door te geven heeft echter in het boete- en strafrecht in beginsel niet tot gevolg dat een voltooid delict, het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte, het opzettelijk of grofschuldig veroorzaken van een onjuiste belastingheffing of het opzettelijk of grofschuldig doen van een onjuiste belastingbetaling, wordt weggenomen.¹⁶² Een belastingplichtige kan in het kader van de boete- of strafrechtelijke aansprakelijkheid derhalve worden gehouden aan de

160. Rb. Amsterdam (sector strafrecht) 9 oktober 2008, ECLI:NL:RBAMS:2008:BF8876, r.o. 3.4.3.3.

161. HR (belastingkamer) 7 september 1988, *BNB* 1988/319, r.o. 4.4-4.5; HR (belastingkamer) 4 oktober 2002, *BNB* 2003/84, ECLI:NL:HR:2002:AE8365, r.o. 4.3: "Dit standpunt is bij een ander, op zichzelf pleitbare, uitlegging van de overeenkomst ter zake van het uittreden uit de maatschap dan het Hof heeft gegeven, verdedigbaar. Met dit standpunt valt echter niet te rijmen dat in de aangifte voor 1987 het door belanghebbende thans als onzeker deel van de tegenprestatie gekwalificeerde bedrag op nihil is gesteld met als enige toelichting aandeel in dubieuze vorderingen... welke vorderingen zijn gewaardeerd op nihil. Indien belanghebbende evenwel niet van dit standpunt is uitgegaan, had hij de nabetalings in de aangiften voor de volgende jaren moeten vermelden."; HR (belastingkamer) 12 juli 2013, *BNB* 2013/200, ECLI:NL:HR:2013:32, r.o. 5.2.

162. HR (belastingkamer) 19 april 2013, *BNB* 2013/156, ECLI:NL:HR:2013:BW7156, r.o. 3.5: "Het Hof hoefde zich van zijn oordeel niet te laten weerhouden door de omstandigheid dat ten tijde van het doen van de aangiften ... belanghebbende de... productiekosten nog ten laste van de winst had kunnen brengen." HR (strafkamer) 19 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1357, r.o. 4.3.4.

feiten en standpunten die hij aanvankelijk in de belastingaangifte heeft vermeld en ingenomen en aan de feiten en standpunten die hij aan die belastingaangifte ten grondslag heeft gelegd.

Het uitgangspunt dat een belastingplichtige hieraan kan worden gehouden heeft naar mijn mening ook consequenties voor de aanwezigheid van een pleitbaar standpunt. Het staat een belastingplichtige in het kader van de belastingheffing of -betaling weliswaar vrij naderhand een ten opzichte van de oorspronkelijk ingediende aangifte gewijzigd standpunt in te nemen, maar een dergelijk standpunt kan, ook als het op zich objectief voldoende verdedigbaar is, zodra het delict is voltooid geen pleitbaar standpunt meer vormen.¹⁶³ Een belastingplichtige die bijvoorbeeld als binnenlands belastingplichtige aangifte heeft gedaan en daarbij een bankrekening ten onrechte niet heeft aangegeven, maar zich pas in bezwaar op het objectief voldoende verdedigbare, maar niet in de aangifte verwerkte standpunt stelt dat hij niet in Nederland heeft gewoond en niet in Nederland belastingplichtig is geweest, heeft geen pleitbaar standpunt ingenomen.

2.7 Afsluiting en definitie van het pleitbare standpunt

Een pleitbaar standpunt verweer komt erop neer dat het ingenomen standpunt en daarmee de belastingaangifte, -heffing of -betaling weliswaar onjuist zijn, maar dat het standpunt zodanig pleitbaar is dat voor beboeting of bestraffing geen plaats is. Bij de beoordeling van dit verweer gaat het niet om de beantwoording van één, maar om de beantwoording van twee vragen: de vraag wanneer een onjuist standpunt een pleitbaar standpunt vormt en de vraag wanneer een pleitbaar standpunt tot het ontbreken van opzet en grove schuld (en daarmee tot straffeloosheid) leidt.

In dit hoofdstuk is de eerste vraag behandeld, de vraag wanneer een onjuist standpunt over de belastingheffing of -betaling een pleitbaar standpunt vormt. Hierbij heb ik mij voornamelijk gebaseerd op de fiscale boetejurisprudentie. Ik ga er in dit onderzoek echter van uit dat het pleitbaar standpunt begrip in het fiscale strafrecht op dezelfde wijze wordt ingevuld als in het fiscale boeterecht. Dit houdt in dat hetgeen in dit hoofdstuk aan de orde is gekomen ook voor het fiscale strafrecht van belang is.

163. HR (belastingkamer) 19 april 2013, *BNB* 2013/156, *ECLI:NL:HR:2013:BW7156*, r.o. 3.5: "... kan... die klacht niet tot cassatie leiden, aangezien dat standpunt blijkens het middel geen betrekking had op belanghebbendes gedragingen bij het doen van de hiervoor vermelde aangiften, op grond van welke gedraging het Hof het voor de boetes vereiste opzet heeft aangenomen." De verwijtbare gedraging zag hierbij op het ten onrechte niet aangeven van illegale inkomsten, het pleitbare standpunt zag op de mogelijke aftrekbaarheid van de niet in de aangiften afgetrokken kosten die verband hielden met die niet in de aangiften aangegeven illegale inkomsten.

Bij de beantwoording van deze eerste vraag zijn subjectieve omstandigheden – de mate van zorgvuldig en voorzichtig handelen, de persoon, het weten en willen van de belastingplichtige – niet van belang. Het pleitbare standpunt bestaat onafhankelijk van wat de belastingplichtige daarover heeft geweten of gewild. Dat wil niet zeggen dat de subjectieve omstandigheden bij de beantwoording van de twee zojuist genoemde vragen in het geheel niet van belang zouden moeten zijn. Bij beoordeling van de tweede vraag, de vraag wanneer een pleitbaar standpunt tot het ontbreken van opzet leidt, behoren de subjectieve omstandigheden naar mijn mening wel degelijk relevant te zijn. In hoofdstuk 4 wordt hierop teruggekomen.

Uit de fiscale boetejurisprudentie is af te leiden dat aan drie objectieve voorwaarden moet zijn voldaan, voordat kan worden gesproken van een pleitbaar standpunt.

In de eerste plaats moet het standpunt zien op interpretatie of toepassing van het recht dat ten behoeve van het doen van de aangifte moet worden geïnterpreteerd en toegepast. Een standpunt dat neerkomt op een andere vaststelling van de feiten of een andere waardering van de bewijsmiddelen kan geen pleitbaar standpunt vormen.

In de tweede plaats moet het standpunt naar objectieve maatstaven voldoende verdedigbaar zijn.

Rechtskundige standpunten van de belastingplichtige die door een belastingrechter in feitelijke instantie zijn gevolgd, dan wel aanleiding zijn geweest voor het stellen van prejudiciële vragen of hebben geleid tot een conclusie van een A-G, kunnen worden verondersteld pleitbaar te zijn. Deze omstandigheden maken een standpunt echter niet pleitbaar. Een pleitbaar standpunt ontstaat als er op het moment van het doen van de aangifte aan de hand van de rechtsbronnen en rechtsvindingsmethoden die de belastingrechter gebruikt om zijn beslissing over het belastinggeschil te nemen, verschillende interpretaties of toepassingen van het recht mogelijk zijn. Het is geen gevolg van de ingewikkeldheid van de wet- en regelgeving op zich, maar een gevolg van de omstandigheid dat het recht voor meerderlei uitleg vatbaar is. Deze omstandigheid kan zich bijvoorbeeld voordoen wanneer het belastinggeschil ziet op de interpretatie en toepassing van open normen, wanneer het belastinggeschil voortkomt uit mogelijk conflicterende bepalingen of wanneer in geschil is of de bijzondere rechtsvindingsmethoden kunnen worden toegepast.

Niet alle denkbare interpretaties of toepassingen van het recht zijn echter pleitbaar. Ten behoeve van de beoordeling wanneer er voldoende argumenten voorhanden zijn om een standpunt pleitbaar te maken heb ik het “stoel van de rechter criterium” geïntroduceerd: een standpunt is naar mijn mening pleitbaar als er, bezien op het moment van het doen van de aangifte, zodanige uit het recht en de jurisprudentie afkomstige argumenten zijn aan te voeren dat het door een belastingrechter kan worden gevolgd.

In de derde plaats moet het standpunt, voordat het in de desbetreffende zaak kan worden aangemerkt als een pleitbaar standpunt, zijn gebaseerd op de in die zaak vastgestelde feiten en zijn verwerkt in de ingediende aangifte(n) of er in ieder geval verenigbaar mee zijn.

Op grond van het voorgaande zou ik het pleitbare standpunt daarom willen definiëren als een visie op de interpretatie of toepassing van het recht dat ten behoeve van het doen van de aangifte moet worden geïnterpreteerd en toegepast (met name het belastingrecht), gebaseerd op de vastgestelde feiten en verwerkt in of verenigbaar met de ingediende belastingaangifte(n), die weliswaar niet door de behandelende belasting- of strafrechter wordt gevolgd, maar waarvoor bezien op het moment van het doen van de aangifte zodanige uit dat recht en de jurisprudentie afkomstige argumenten zijn aan te voeren (dus niet: zijn aangevoerd) dat het door een belastingrechter kán worden gevolgd.

HOOFDSTUK 3

Het materiële fiscale straf- en boeterecht: delictsomschrijvingen, subjectieve bestanddelen en strafuitsluitingsgronden

In 1913 during the debate on the first income tax act under the 16th Amendment, Senator Elihu Root commented about the complexity of that first law:

“I guess you will have to go to jail. If that is the result of not understanding the Income Tax Law I shall meet you there. We shall have a merry, merry time, for all of our friends will be there. It will be an intellectual center, for no one understands the Income Tax Law except persons who have not sufficient intelligence to understand the questions that arise under it.”¹

3.1 Inleiding

Een belastingplichtige die een onjuist, maar pleitbaar standpunt in zijn aangifte heeft opgenomen lijkt bij de strafrechter slechter af te zijn dan bij de belastingrechter. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft sinds het eerste pleitbaar standpunt arrest aan het oordeel dat een standpunt pleitbaar is namelijk automatisch de consequentie verbonden dat opzet ontbreekt. In de fiscale boetejurisprudentie heeft een pleitbaar standpunt daarom tot nu toe altijd tot straffeloosheid geleid. De strafkamer van de Hoge Raad heeft zich nog niet uitgelaten over de vraag wanneer een standpunt pleitbaar is, maar lijkt opzet bij een pleitbaar standpunt niet uit te sluiten.

In het vorige hoofdstuk heb ik een onderscheid gemaakt tussen de vraag wanneer een onjuist standpunt een pleitbaar standpunt vormt en de vraag wanneer een pleitbaar standpunt tot het ontbreken van opzet en overigens ook tot het ontbreken van grove schuld leidt. Het verschil tussen de fiscale boeten strafjurisprudentie lijkt niet in de eerste vraag te zitten, maar in de tweede vraag, de vraag naar de invloed van het pleitbaar standpunt begrip op de

1. H. Dubroff, *The United States tax court: An historical analysis*, Riverwoods: Commerce Clearing House 1979, p. 12.

vaststelling van het opzet. Om dit verschil te verklaren wordt in dit hoofdstuk de invulling van het opzetbegrip in het fiscale boete- en strafrecht onderzocht, nog zonder acht te slaan op de pleitbaar standpunt jurisprudentie.

Dit hoofdstuk is uit vijf gedeelten opgebouwd.

Het eerste gedeelte, paragraaf 3.2, bestaat uit een beschrijving van de fiscale straf- en boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte en met het nalaten om aangifte te doen.

Hierin wordt uitgewerkt welke gedragingen tot een strafbaar of beboetbaar feit kunnen leiden. Dit is van belang omdat de invulling van het subjectieve bestanddeel, oftewel het opzet of de grove schuld, steeds wordt beïnvloed door de specifieke delictomschrijving. Daarnaast is dit noodzakelijk om vast te stellen of de beboetbare en strafbare feiten die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte of met het nalaten om aangifte te doen dezelfde feiten vormen. Uitsluitend als kan worden gesproken van hetzelfde feit doet zich immers de situatie voor waarin een keuze moet worden gemaakt tussen beboeting door de inspecteur en vervolging door het openbaar ministerie en kan de belastingplichtige worden benadeeld door het verschil in behandeling van het pleitbaar standpuntverweer tussen het fiscale boete- en strafrecht. De bespreking van de fiscale boetebepalingen wordt daarom steeds afgesloten met een beschouwing of het beboetbaar gestelde feit ook strafbaar is.

Het tweede gedeelte, de paragrafen 3.3 tot en met 3.6, is gewijd aan de invulling van het opzetbegrip in het fiscale boete- en strafrecht, alsmede aan de mogelijke verschillen daartussen.

In paragraaf 3.3 wordt begonnen met het uitwerken van de verschillende achtergronden waartegen de fiscale straf- en boetebepalingen invulling hebben gekregen. Uit deze uitwerking komt naar voren dat veel verschillen tussen het fiscale straf- en boeterecht sinds de jaren '80 van de vorige eeuw onder invloed van art. 6 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) en door gewijzigde wetgeving zijn verdwenen. Bovendien heeft zowel de wetgever als de rechterlijke macht de intentie geuit om het fiscale boeterecht zoveel mogelijk op het strafrecht te laten aansluiten.

In paragraaf 3.4 wordt de invulling van het opzetbegrip in het fiscale boete- en strafrecht onderzocht. Ik heb dit op een bepaalde manier benaderd: de invulling van het opzetbegrip in zowel het fiscale strafrecht als in het fiscale boeterecht heb ik beoordeeld aan de hand van strafrechtelijke beginselen en dogmatiek. Een arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad uit 1999 waarin voor de invulling van het opzetbegrip in het fiscale boeterecht is verwezen naar de invulling van het opzetbegrip in het strafrecht, alsmede de zojuist genoemde aansluiting van het fiscale boeterecht met het strafrecht hebben daarvoor de aanleiding gevormd. In paragraaf 3.4 wordt met name aandacht besteed aan het moment aan de hand waarvan wordt bepaald of

opzet aanwezig is, aan de vraag waar het opzet op moet zijn gericht en aan de componenten van het voorwaardelijk opzetbegrip, de aanmerkelijke kans, de bewustheid en de aanvaarding.

In paragraaf 3.5 wordt ingegaan op de invloed van het – uitsluitend in de delictsomschrijvingen in het fiscale strafrecht opgenomen – gevolgbestanddeel, het vereiste dat het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, op de invulling van het opzet.

Door de invulling van het opzetbegrip in zowel het fiscale straf- als het fiscale boeterecht aan de hand van dezelfde leerstukken te onderzoeken, wordt duidelijk welke verschillen er in de invulling van het opzetbegrip tussen het fiscale straf- en het fiscale boeterecht (hebben) bestaan. In paragraaf 3.6 worden de verschillen besproken die in de vorige paragrafen naar voren zijn gekomen, nog zonder, zoals hiervoor opgemerkt, acht te slaan op de pleitbaar standpunt jurisprudentie.

De op deze wijze achterhaalde criteria voor het opzet vormen de gereedschappen waarmee ik vervolgens in hoofdstuk 4 de huidige pleitbaar standpunt jurisprudentie in het fiscale boete- en strafrecht interpreteer. In dat hoofdstuk wordt in het kader van de beantwoording van de vraag naar de invloed van het pleitbaar standpunt begrip op de vaststelling van het opzet (de tweede vraag), onderzocht welke rol de criteria die normaal voor de vaststelling van opzet gelden in de fiscale boete- en strafjurisprudentie spelen als er sprake is van een pleitbaar standpunt. Daarnaast zijn deze opzetcriteria in hoofdstuk 6 van belang bij het formuleren van het voorstel voor een eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer door de belastingrechter en de strafrechter.

In dit hoofdstuk heb ik echter meer onderzocht dan voor de verklaring van het verschil in de pleitbaar standpunt jurisprudentie tussen het fiscale boete- en strafrecht noodzakelijk is. In het belastingrecht gaat de invloed van het pleitbare standpunt namelijk verder. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft in het eerste pleitbaar standpunt arrest geoordeeld dat bij een pleitbaar standpunt niet alleen opzet, maar ook grove schuld ontbreekt. Voorts leidt een pleitbaar standpunt bij een verzuimboete, een boete zonder een subjectief bestanddeel, steeds tot afwezigheid van alle schuld. Om de huidige invloed van het pleitbaar standpunt verweer in beeld te krijgen, wordt in paragraaf 3.4 naast de invulling van het opzetbegrip daarom ook de invulling van het grove schuldbegrip onderzocht.

In *het derde gedeelte* van dit hoofdstuk, in paragraaf 3.7, wordt vervolgens met behulp van de leerstukken uit het strafrecht eerst ingegaan op de algemene strafuitsluitingsgronden en de verhouding tussen de delictsomschrijving en de strafuitsluitingsgronden. Vervolgens wordt een aantal strafuitsluitingsgronden

nader uitgewerkt, met de bedoeling om de strafuitsluitingsgronden in beeld te brengen die in het kader van de eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer door de belastingrechter en de strafrechter zouden kunnen worden gebruikt. Daarbij wordt ook ingegaan op de voorwaarden die gelden voor de schulduitsluitingsgrond afwezigheid van alle schuld, omdat de belastingkamer van de Hoge Raad, zoals zojuist opgemerkt, in een aantal arresten heeft bepaald dat een pleitbaar standpunt steeds tot afwezigheid van alle schuld leidt. Met de voorwaarden die normaal voor een beroep op deze schulduitsluitingsgrond gelden, kan in het volgende hoofdstuk vervolgens de huidige pleitbaar standpunt jurisprudentie bij verzuimboetes worden geïnterpreteerd door uit te vinden of die voorwaarden ook worden gesteld zodra kan worden gesproken van een pleitbaar standpunt.

Tot slot speelt het pleitbare standpunt een rol bij de invulling van twee uit het belastingrecht afkomstige, maar niet in het fiscale boeterecht voorkomende geestesgesteldheidsbegrippen: kwade trouw in verband met de bevoegdheid tot navordering en de schuld ten behoeve van de zogenoemde omkering van de bewijslast bij het nalaten om de vereiste aangifte te doen. In *het vierde gedeelte* van dit hoofdstuk, in paragraaf 3.8, wordt de invulling van deze begrippen besproken, alles nog zonder acht te slaan op de pleitbaar standpunt jurisprudentie. In het volgende hoofdstuk interpreteer ik vervolgens, net zoals bij de opzettdelicten, de huidige pleitbaar standpunt jurisprudentie door te beoordelen of de criteria die normaal voor de vaststelling kwade trouw en de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld gelden, ook worden toegepast als er sprake is van een pleitbaar standpunt.

Dit hoofdstuk beëindig ik met *het vijfde gedeelte*, paragraaf 3.9, met een afsluiting.

EERSTE GEDEELTE: DE DELICTSOMSCHRIJVINGEN

3.2 De straf- en boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte en het nalaten om aangifte te doen

Hierna wordt ingegaan op de verschillende in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) opgenomen straf- en vergrijpboetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte. Onder deze straf- en vergrijpboetebepalingen begrijp ik art. 69 lid 2 AWR en art. 67d AWR, waarin het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte strafbaar respectievelijk beboetbaar is gesteld, art. 67e AWR waarin het opzettelijk of grofschuldig veroorzaken van een onjuiste belastingheffing bij aanslagbelastingen beboetbaar is gesteld en art. 69a AWR en art. 67f AWR waarin het opzettelijk of, uitsluitend in art. 67f AWR, grofschuldig ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen van een aangiftebelasting strafbaar respectievelijk beboetbaar is gesteld.

Ook het nalaten om aangifte te doen, strafbaar op grond van art. 69 lid 1 AWR en beboetbaar met een vergrijpboete op grond van art. 67d AWR, wordt besproken. Behandeling van het opzettelijk niet tijdig doen van aangifte of het opzettelijk of grofschuldig niet tijdig betalen van een aangiftebelasting, strafbaar en beboetbaar gesteld in art. 69 AWR en art. 69a AWR respectievelijk art. 67f AWR, wordt in dit onderzoek achterwege gelaten.

De paragrafen over de vergrijpboetebepalingen worden, zoals in de inleiding van dit hoofdstuk opgemerkt, beëindigd met een beschouwing of en in hoeverre het beboetbaar gestelde feit ook strafbaar is. De situatie waarin een keuze moet worden gemaakt tussen bestuurlijke afdoening of strafrechtelijke vervolging, tevens de situatie die ertoe kan leiden dat de belastingplichtige als gevolg van de gemaakte keuze kan worden benadeeld door het verschil in behandeling van het pleitbaar standpunt verweer tussen het fiscale boete- en strafrecht, doet zich namelijk uitsluitend voor als kan worden gesproken van hetzelfde feit. Voor de invulling van het begrip hetzelfde feit wordt aansluiting gezocht bij de zogenoemde *una via*-bepalingen, de bepalingen die de zojuist genoemde keuze tussen bestuurlijke afdoening of strafrechtelijke vervolging voorschrijven en bij art. 68 Wetboek van Strafrecht (Sr) op grond waarvan tweede vervolging wegens hetzelfde feit is verboden.

3.2.1 *Het in art. 69 AWR strafbaar gestelde doen van een onjuiste aangifte en nalaten om aangifte te doen*

Degene die opzettelijk een bij belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig doet, kan op grond van art. 69 lid 2 AWR worden gestraft. Onvolledigheid wordt als een vorm van onjuistheid gezien.² Om die reden wordt hierna in plaats van de woorden onjuist en onvolledig vaak alleen het woord onjuist gebruikt. De bestraffing van degene die opzettelijk nalaat een bij belastingwet voorziene aangifte te doen vindt plaats op grond van art. 69 lid 1 AWR. Bij beide strafbaarstellingen geldt de voorwaarde dat het feit, het onjuist of onvolledig doen van de aangifte of het nalaten om aangifte te doen, ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven. Dit zogenoemde gevolgbestanddeel komt later in dit hoofdstuk in paragraaf 3.5 aan de orde.

De delictsomschrijvingen van art. 69 lid 1 en lid 2 AWR spreken van het niet doen en het onjuist doen van een bij wet voorziene aangifte. Onder het begrip aangifte worden zowel aangiften voor de aanslagbelastingen, zoals de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting, als aangiften voor de aangiftebelastingen, zoals de omzetbelasting en de loonbelasting, verstaan.³

2. A-G Leijten, conclusie voorafgaand aan HR 29 november 1988, NJ 1989/682, r.o. 1; W.E.C.A. Valkenburg, J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 2014, p. 58.

3. Art. 8 AWR waarin de verplichting tot het doen van aangifte is opgenomen, maakt ook geen onderscheid tussen aangifte- en aanslagbelastingen.

Onder bij belastingwet voorziene aangiften worden aangiften begrepen die zijn gedaan nadat de belastingplichtige is uitgenodigd tot het doen van aangifte. Een dergelijke uitnodiging brengt, anders dan het woord uitnodiging doet vermoeden, een verplichting mee om aangifte te doen.⁴ Daarnaast worden in art. 69 lid 2 AWR onder bij belastingwet voorziene aangiften ook onverplicht gedane aangiften verstaan.⁵ Het gaat hier om verzoeken om een belastingteruggave die door middel van een aangifte moeten worden gedaan.⁶

De verplichting tot het doen van aangifte vloeit niet rechtstreeks voort uit de wet, maar ontstaat door middel van de zojuist genoemde niet vrijblijvende uitnodiging. Het nalaten om aangifte te doen is daarom uitsluitend strafbaar nadat de belastingplichtige is uitgenodigd om aangifte te doen.⁷ Van het nalaten om aangifte te doen kan bij aangiftebelastingen worden gesproken zodra de aangiftetermijn is verstreken. Bij aanslagbelastingen moet altijd eerst een aanmaning tot het doen van aangifte zijn verstuurd. Bij deze belastingen kan pas van nalaten worden gesproken als de in de aanmaning genoemde termijn is verstreken.⁸

In art. 8 AWR zijn voorschriften voor het doen van een aangifte opgenomen. Op grond van deze voorschriften is degene aan wie een aangiftebiljet is uitgereikt, gehouden de gevraagde gegevens duidelijk, stellig en zonder voorbehoud in te vullen, het aangiftebiljet van de gevraagde bescheiden te voorzien, te ondertekenen en in te leveren.⁹ Voor de beoordeling of de delictsomschrijvingen van art. 69 lid 1 of lid 2 AWR zijn vervuld is echter niet maatgevend of deze voorschriften zijn nageleefd, maar zijn uitsluitend de bestanddelen van die delictsomschrijvingen bepalend.^{10 11} Op de verplichting om stellig en zonder voorbehoud aangifte te doen wordt later in dit hoofdstuk, in paragraaf 3.7.2, nog teruggekomen.

4. Op grond van art. 6 AWR io. art. 8 lid 1 AWR.

5. HR 5 juli 2011, *NJ* 2011/323, ECLI:NL:HR:2011:BP3746, r.o. 2.3 en HR 12 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ3673, r.o. 4.2. Zie in dit verband D. Liem, 'De 'bij belastingwet voorziene' aangifte', *NTFR* 2011/1906, p. 5-8.

6. J. den Boer, R.J. Koopman en P.J. Wattel, *Fiscaal Commentaar. Algemeen belastingrecht*, Deventer: Kluwer 1999, p. 670.

7. HR 23 december 2003, *BNB* 2004/180, ECLI:NL:HR:2003:AL6161, r.o. 4.4.

8. Art. 9 lid 3 AWR. *Kamerstukken II*, 1993/94, 23470, 3 (MvT) p. 40.

9. In de tekst van art. 8 AWR is niet opgenomen dat de aangifte juist moet worden gedaan. Ik maak uit *Kamerstukken II*, 1954/55, 4080, 3 (MvT), p. 15 en HR (belastingkamer) 11 december 1991, *BNB* 1992/243, r.o. 3.6.1. op dat art. 8 AWR wel een verplichting tot het doen van een juiste aangifte inhoudt. Zo ook M.W.C. Feteris, *Heffing van belasting door middel van betaling op aangifte*, Deventer: Kluwer 2005, p. 119. Anders: L.A. de Blieck, J. de Blieck, E.A.G. van der Ouderaa, R.J. Koopman, S.C.W. Douma en J. Wortel, *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, p. 522.

10. Valkenburg en Van der Werff 2014, p. 55, 56. Anders: De Blieck e.a. 2015, p. 522-523.

11. Dit wordt naar mijn mening bevestigd door het oordeel van de strafkamer van de Hoge Raad dat een aangifte die niet is ondertekend toch een aangifte in de zin van art. 69 lid 2 AWR kan vormen, zie HR 22 september 1987, *NJ* 1988/328, r.o. 5. Zo ook, hoewel in een andere context, HR (belastingkamer) 17 december 2004, *BNB* 2005/82, ECLI:NL:HR:2005:AR7759, r.o.3.3.

3.2.2 De fiscale boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte en het nalaten om aangifte te doen en de fiscale strafbepaling art. 69a AWR.

3.2.2.1 De fiscale boetebepaling art. 67e AWR

Op grond van art. 67e AWR, de bepaling die de boete bij navordering regelt, kan een boete worden opgelegd indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat een aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld of anderszins te weinig belasting is geheven.¹²

De boete bij navordering heeft uitsluitend betrekking op aanslagbelastingen, belastingen die door middel van een aanslag worden geheven. Bij deze heffingsmethode stelt de inspecteur aan de hand van de belastingaangifte de belastingschuld vast door een zogenoemde definitieve aanslag op te leggen. Als later blijkt dat met de definitieve aanslag te weinig belasting is geheven, kan de inspecteur onder voorwaarden door middel van een navorderingsaanslag van de eerdere vaststelling van de belastingschuld afwijken. Deze voorwaarden zijn opgenomen in art. 16 lid 1 AWR. Op grond hiervan blijft de bevoegdheid van de inspecteur om na te vorderen beperkt tot situaties waarin sprake is van een nieuw feit, oftewel een voor de belastingheffing relevant feit dat de inspecteur ten tijde van de aanslagregeling niet bekend was of hem redelijkerwijs niet bekend had kunnen zijn, of waarin de belastingplichtige te kwade trouw is geweest.¹³ Op het begrip kwade trouw wordt later in dit hoofdstuk, in paragraaf 3.8, nader ingegaan.

De boete bij navordering kan in beginsel alleen samen met een navorderingsaanslag worden opgelegd.¹⁴

In art. 67e AWR is als enige van de fiscale straf- en boetebepalingen het intreden van een gevolg, de onjuiste belastingheffing, beboetbaar gesteld. De gedraging van de belastingplichtige die dit gevolg heeft veroorzaakt, is niet omschreven. In verreweg de meeste situaties waarin het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat te weinig belasting is geheven, is de onjuiste belastingheffing echter het gevolg van het doen van een onjuiste aangifte. Daarnaast is het denkbaar dat de belastingplichtige de onjuiste belastingheffing heeft veroorzaakt doordat hij ten onrechte niet heeft verzocht

12. Anderszins te weinig belasting is geheven doet zich bijvoorbeeld voor als ten onrechte geen definitieve aanslag is vastgesteld.

13. In situaties omschreven in art. 16 lid 2 AWR waarin bij de definitieve aanslagregeling een onjuiste verrekening van voorheffingen of voorlopige aanslagen heeft plaatsgevonden, of waarin sprake is van een voor de belastingplichtige kenbare fout in de definitieve aanslag, is geen nieuw feit of kwade trouw vereist.

14. Art. 67e lid 3 AWR laatste volzin vormt hier bijvoorbeeld een uitzondering op.

om te worden uitgenodigd om aangifte te doen¹⁵ of doordat hij na het indienen van een juiste aangifte, maar voor het vaststellen van de definitieve aanslag, onjuiste informatie heeft verstrekt.

Hoewel de delictsomschrijvingen van art. 69 lid 2 AWR en art. 67e AWR niet overeenstemmen, komt de gedraging die aan de boete van art. 67e AWR ten grondslag ligt zoals zojuist opgemerkt in de meeste gevallen neer op het doen van een onjuiste aangifte, de gedraging die in art. 69 lid 2 AWR strafbaar is gesteld. Art. 69a AWR (oud), de una via-bepaling die van 1998 tot 1 juli 2009 in de AWR was opgenomen, ging hier ook van uit. In deze bepaling was namelijk geregeld dat de mogelijkheid tot strafvervolging op grond van art. 69 AWR verviel als de inspecteur reeds op grond van art. 67e AWR een boete had opgelegd. Ook vóór 1998 was in art. 18 AWR (oud) bepaald dat de boete bij navordering verviel als de strafrechter bij onherroepelijke rechterlijke uitspraak had geoordeeld over de aangifte die aan de onjuiste heffing ten grondslag lag. De wetgever beschouwde het veroorzaken van een onjuiste belastingheffing bij aanslagbelastingen, beboetbaar gesteld in art. 67e AWR, derhalve als hetzelfde feit als het doen van een onjuiste aangifte, strafbaar gesteld in art. 69 AWR. Art. 69a AWR (oud) is met ingang van 1 juli 2009 vervangen door art. 243 lid 2 Wetboek van Strafvordering (Sv). Hierin is geen verwijzing meer opgenomen naar art. 67e AWR. Dit neemt niet weg dat het door een onjuiste aangifte veroorzaken van een onjuiste belastingheffing in de zin van art. 67e AWR nog steeds kan worden gezien als hetzelfde feit als het in art. 69 lid 2 AWR strafbaar gestelde doen van een onjuiste aangifte.

Het voorgaande brengt mee dat, als een belastingplichtige ervan wordt verdacht opzettelijk een onjuiste aangifte te hebben gedaan, een keuze moet worden gemaakt tussen het opleggen van een boete op grond van art. 67e AWR en een strafvervolging op grond van art. 69 lid 2 AWR. Het brengt ook mee dat die belastingplichtige wanneer hij een onjuist, maar pleitbaar standpunt in zijn aangifte heeft opgenomen, bij de strafrechter slechter af lijkt te zijn dan bij de belastingrechter.

3.2.2.2 *De fiscale boetebepaling art. 67f AWR en de fiscale strafbepaling art. 69a AWR*

Op grond van art. 67f AWR, de bepaling die de boete bij naheffing regelt, kan een boete worden opgelegd indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige is te wijten dat de belasting die op aangifte moet worden voldaan of afgedragen niet, gedeeltelijk niet, of niet binnen de wettelijke termijn is betaald. Het niet binnen de wettelijke termijn betalen wordt zoals eerder gezegd in dit onderzoek buiten beschouwing gelaten.

15. Art. 6 lid 3 AWR.

De boete bij naheffing heeft uitsluitend betrekking op aangiftebelastingen, belastingen die op aangifte worden voldaan of afgedragen. Bij deze heffingsmethode moet degene op wie de betalingsverplichting rust aan de hand van een belastingaangifte uit eigen beweging de door hemzelf berekende belastingsschuld - van hemzelf of van een ander - betalen. Deze betalingsverplichting kan op de belastingplichtige rusten of op de inhoudingsplichtige die, zoals bijvoorbeeld in de loonbelasting, de belasting moet afdragen die hij van de belastingplichtige heeft ingehouden. Het onderscheid tussen belastingplichtige of inhoudingsplichtige is voor de boete bij naheffing echter niet van belang, omdat deze boete uitsluitend aanknoopt bij de verplichting om te betalen. Hierna spreek ik daarom vaak uitsluitend van belastingplichtige, hoewel daaronder bij aangiftebelastingen ook inhoudingsplichtige kan worden verstaan.

In tegenstelling tot de verplichting om aangifte te doen vloeit de betalingsverplichting bij aangiftebelastingen voort uit de wet. Voorts moet de betaling op grond van een wettelijk voorschrift overeenkomstig de aangifte plaatsvinden.¹⁶ Toch is het niet conform de aangifte betalen niet beboetbaar gesteld, maar zoals zojuist opgemerkt het ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen.

Als te weinig belasting is betaald, kan de inspecteur door middel van een naheffingsaanslag alsnog overgaan tot vaststelling van de juiste belastingsschuld. Op grond van art. 20 AWR is de inspecteur, in tegenstelling tot het hiervoor besproken art. 16 AWR, zonder wettelijke beperkingen bevoegd tot het opleggen van een naheffingsaanslag. Dit geldt zowel in situaties waarin de belasting die had moeten worden betaald, geheel of gedeeltelijk niet is betaald, als in situaties waarin later blijkt dat op verzoek ten onrechte een vrijstelling of vermindering is gegeven of een belastingteruggaaf is verleend.¹⁷

De boete wegens het ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen kan in beginsel alleen samen met een naheffingsaanslag worden opgelegd.¹⁸

Bij aangiftebelastingen kan het doen van een onjuiste aangifte of het nalaten om aangifte te doen niet met een vergrijpboete worden beboet. De boete bij naheffing kan echter niet alleen worden opgelegd in situaties waarin de belastingplichtige uitsluitend zijn betalingsverplichting niet is nagekomen, bijvoorbeeld omdat hij een juiste aangifte heeft gedaan, maar niet overeenkomstig die aangifte heeft betaald. De boete bij naheffing kan juist ook in situaties worden opgelegd waarin de belastingplichtige zowel zijn aangifte- als zijn betalingsverplichting niet is nagekomen, bijvoorbeeld wanneer de belastingplichtige een onjuiste aangifte heeft gedaan en op basis van die onjuiste aangifte niet of te weinig belasting heeft betaald.

16. Art. 19 lid 1 AWR. Tot 4 mei 1994 kende de AWR zelfs de verplichting dat aangifte en betaling gelijktijdig moesten plaatsvinden.

17. Art. 67f lid 6 AWR io. art. 20 lid 1 AWR tweede volzin.

18. Art. 67f lid 5 AWR vormt hier een uitzondering op.

Het ten onrechte niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de wettelijke termijn betalen van een aangiftebelasting vormt niet alleen een beboetbaar, maar met ingang van 2014 op grond van art. 69a AWR ook een strafbaar feit.¹⁹ De gedragingen of de nagelaten gedragingen van art. 67f AWR en art. 69a AWR vormen dezelfde feiten. Dit brengt mee dat, als een belastingplichtige ervan wordt verdacht dat hij een aangiftebelasting opzettelijk ten onrechte niet of gedeeltelijk niet heeft betaald, een keuze moet worden gemaakt tussen het opleggen van een boete op grond van art. 67f AWR en een strafvervolgning op grond van art. 69a AWR. Het brengt ook mee dat de belastingplichtige, wanneer aan het ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen van de aangiftebelasting een pleitbaar standpunt ten grondslag heeft gelegen, bij de strafrechter slechter af lijkt te zijn dan bij de belastingrechter.

Het is daarnaast de vraag of het in art. 67f AWR beboetbaar gestelde opzettelijk ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen niet ook hetzelfde feit kan vormen als het in art. 69 lid 2 AWR strafbaar gestelde opzettelijk doen van een onjuiste aangifte. Het opzettelijk ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen vormt een andere (nagelaten) gedraging dan het doen van een onjuiste aangifte. Dat neemt niet weg dat de betaling en de aangifte als gevolg van het hiervoor genoemde wettelijke voorschrift dat de betaling overeenkomstig de aangifte moet plaatsvinden nauw verband met elkaar houden. Vóór 1998 was in art. 21 AWR (oud) zelfs bepaald dat de boete bij naheffing verviel, als de strafrechter bij onherroepelijke rechterlijke uitspraak had geoordeeld over de aangifte die aan de onjuiste betaling ten grondslag had gelegen. Naar aanleiding van een arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad uit 1984 waarin is overwogen dat de aangifteverplichting en de betalingsverplichting twee afzonderlijke verplichtingen vormen, is de nadruk echter op het onderscheid tussen beide gedragingen komen te liggen.²⁰ De tekst van art. 69a AWR (oud), de una via-bepaling die van 1998 tot 1 juli 2009 in de AWR was opgenomen, voorzag niet meer in het vervallen van de strafvervolgning als de inspecteur een boete op grond van art. 67f AWR had opgelegd.²¹

19. Het doen van een onjuiste aangifte kan bij aangiftebelastingen zoals zojuist opgemerkt niet met een vergrijpboete worden beboet. Het in art. 69 lid 2 AWR strafbaar gestelde doen van een onjuiste aangifte is wel op aangiftebelastingen van toepassing. Toch hoeft toepassing van art. 69a AWR niet beperkt te blijven tot situaties waarin de belastingplichtige uitsluitend zijn betalingsverplichting niet is nagekomen. Deze strafbepaling ziet, evenals art. 67f AWR, ook op situaties waarin de belastingplichtige zowel zijn aangifte- als zijn betalingsverplichting niet heeft vervuld.
20. HR 22 februari 1984, *BNB* 1984/233. Naar aanleiding van dit arrest is art. 67b AWR ingevoerd, op grond waarvan het niet doen of het te laat doen van een aangifte bij aangiftebelastingen kan worden beboet. *Kamerstukken II* 1993/94, 23470, 3 (MvT), p. 40-41.
21. De wetgever gaat hier, zo komt uit de parlementaire stukken in verband met de una via-bepalingen die vanaf 1 juli 2009 in de Awb zijn opgenomen, nog steeds van uit. *Kamerstukken II* 2005/06, 29702, 7 (NV), p. 51. In HR 27 januari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BG3502 heeft de strafkamer van de Hoge Raad de stelling dat een boete op grond van art. 67f AWR een latere strafvervolgning verhinderde met art. 81 RO afgedaan.

De omstandigheid dat het ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen, beboetbaar gesteld op grond van art. 67f AWR en het doen van een onjuiste aangifte, strafbaar gesteld op grond van art. 69 lid 2 AWR, twee verschillende gedragingen vormen, hoeft echter niet altijd mee te brengen dat niet meer kan worden gesproken van hetzelfde feit in de zin van art. 68 Sr.²² Voor hetzelfde feit is in de eerste plaats van belang dat de delictsomschrijvingen van art. 67f AWR en art. 69 lid 2 AWR in zekere mate verwant zijn. Van verwantschap kan naar mijn mening wel worden gesproken omdat de delictsomschrijvingen hetzelfde rechtsgoed, de juiste belastingbetaling, beschermen. Daarnaast moet er als gevolg van de gelijktijdigheid van de gedragingen en als gevolg van een wezenlijke samenhang in het handelen en de geestesgesteldheid van de beschuldigde een verband tussen de gedragingen bestaan.²³ Als het ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen niet overeenkomstig een onjuiste aangifte heeft plaatsgevonden, zal een verband tussen de gedragingen ontbreken. In veel gevallen zal het ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen echter voortvloeien uit een onjuiste aangifte. In die gevallen is het naar mijn mening goed denkbaar dat de gedragingen gelijktijdig zijn verricht, met een wezenlijke samenhang in het handelen en in de geestesgesteldheid van de belastingplichtige. Met name als op basis van een onjuiste aangifte in één moeite door en met dezelfde geestesgesteldheid ten onrechte geen of een onjuiste belastingbetaling wordt gedaan, een situatie die zich bijvoorbeeld kan voordoen als de aangifte onjuist is als gevolg van een pleitbaar standpunt, kunnen de onjuiste aangifte en het daaruit voortvloeiende ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen eenzelfde feit vormen.

Als het opzettelijk ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen en het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte hetzelfde feit inhoudt, houdt dat in dat ook nog een keuze moet worden gemaakt tussen het opleggen van een boete op grond van art. 67f AWR en een strafvervolgning op grond art. 69 lid 2 AWR. Het brengt ook mee dat een belastingplichtige, wanneer hij als gevolg van een onjuist, maar pleitbaar standpunt in zijn aangifte niet of te weinig belasting heeft betaald, bij de strafrechter slechter af lijkt te zijn dan bij de belastingrechter.

3.2.2.3 De fiscale boetebepaling art. 67d AWR

Op grond van art. 67d AWR, de bepaling die de boete bij definitieve aanslag regelt, kan een boete worden opgelegd indien het aan opzet van de belastingplichtige is te wijten dat een aangifte niet, onjuist of onvolledig is gedaan.

22. Hof 's-Hertogenbosch (strafkamer) 17 februari 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:481. Zo ook: Den Boer, Koopman en Wattel 1999, p. 677-678; Feteris 2005, p. 100-101; I.J. Krukkert, 'De nieuwe una-viaregeling van de Vierde tranche Awb: de weegschaal van Vrouwe Justitia in beweging gezet', *TFB* 2010/2, p. 18; Valkenburg en Van der Werff 2014, p. 268. Anders: F.J.P.M. Haas, *Bestuurlijke boeten in het belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, p. 220.

23. HR (strafkamer) 1 februari 2011, *NJ* 2011/394, ECLI:NL:HR:2011:BM9102; Valkenburg en Van der Werff 2014, p. 161.

De boete bij definitieve aanslag heeft uitsluitend betrekking op aanslagbelastingen. Deze boetebepaling is met ingang van 1998 in werking getreden. Voor die tijd kon een onjuiste aangifte niet tot een boete leiden als de inspecteur vóór het opleggen van de definitieve aanslag had ontdekt dat de aangifte onjuist was. In dat geval kan, omdat het juiste belastingbedrag alsnog door middel van de definitieve aanslag kan worden geheven, namelijk geen navorderingsaanslag volgen en zonder een navorderingsaanslag kon tot de invoering van art. 67d AWR ook geen boete worden opgelegd. Hierdoor hing de mogelijkheid om een boete op te leggen niet alleen af van de gedraging en geestesgesteldheid van de belastingplichtige, maar ook van het moment waarop de inspecteur had ontdekt dat de aangifte onjuist was.²⁴

De boete bij definitieve aanslag kan in beginsel alleen samen met een definitieve aanslag worden opgelegd.²⁵

De delictsomschrijving van art. 67d AWR stemt veel overeen met de hiervoor besproken in art. 69 lid 1 en 2 AWR opgenomen delictsomschrijvingen. Onder aangiften vallen, zoals in paragraaf 3.2.1 uiteengezet, zowel verplichte aangiften als onverplichte verzoeken om teruggaaf. Van het nalaten om een aangifte te doen kan, evenals in art. 69 lid 1 AWR, uitsluitend sprake zijn nadat de belastingplichtige is uitgenodigd om aangifte te doen.²⁶

In de tekst van art. 69a AWR (oud), de una via-bepaling die van 1998 tot 1 juli 2009 in de AWR was opgenomen, was bepaald dat de mogelijkheid tot strafvervolgning verviel, als de inspecteur reeds op grond van art. 67d AWR een boete had opgelegd. Art. 69a AWR (oud) is, zoals hiervoor al opgemerkt, met ingang van 1 juli 2009 vervangen door art. 243 lid 2 Sv. Hierin is geen verwijzing naar art. 67d AWR meer opgenomen. Dit neemt niet weg dat het doen van een onjuiste aangifte of het nalaten om een aangifte te doen nog steeds dezelfde feiten vormen als de hiervoor besproken feiten van art. 69 lid 1 en 2 AWR.

Het voorgaande brengt mee dat, als de belastingplichtige ervan wordt verdacht opzettelijk een onjuiste aangifte te hebben gedaan, een keuze moet worden gemaakt tussen het opleggen van een boete op grond van art. 67d AWR en een strafvervolgning op grond van art. 69 lid 2 AWR. Het brengt ook mee dat die belastingplichtige, wanneer hij een onjuist, maar pleitbaar standpunt in zijn aangifte heeft opgenomen, bij de strafrechter slechter af lijkt te zijn dan bij de belastingrechter.

Op het nalaten om een aangifte te doen, beboetbaar gesteld in art. 67d AWR en strafbaar gesteld in art. 69 lid 1 AWR, wordt hierna in paragraaf 3.2.3 teruggekomen.

24. Deze "systeemfout" was aan het begin van de twintigste eeuw in de parlementaire geschiedenis al bekend.

25. Art. 67 d lid 3 AWR vormt hier bijvoorbeeld een uitzondering op.

26. HR 25 oktober 2013, *BNB* 2013/252, ECLI:NL:HR:2013:971, r.o. 2.3.2.

3.2.2.4 De fiscale verzuimboetebepalingen

De beschrijving van de straf- en boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte en het nalaten om een aangifte te doen sluit ik af met een korte beschrijving van de verzuimboetes, de boetes zonder subjectief bestanddeel. De verzuimboetes zijn in dit onderzoek van belang omdat de belastingkamer van de Hoge Raad vanaf 1992 in een aantal arresten heeft geoordeeld dat een pleitbaar standpunt bij verzuimboetes ertoe leidt dat alle schuld ontbreekt.²⁷ Vervolgens heeft de Staatssecretaris van Financiën in 2000 in een besluit bekendgemaakt dat voor verzuimboetes bij een pleitbaar standpunt geen plaats is.²⁸

In de AWR zijn verschillende verzuimboetebepalingen opgenomen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte of het nalaten om een aangifte te doen. Op grond van art. 67a AWR kan een verzuimboete worden opgelegd wegens het nalaten om een aangifte te doen bij aanslagbelastingen²⁹ en op grond van art. 67b lid 1 AWR bij aangiftebelastingen. Daarnaast kan met ingang van 2006 uitsluitend bij loonbelastingaangiften op grond van art. 67b lid 2 AWR een verzuimboete wegens het onjuist of onvolledig doen van een aangifte worden opgelegd.³⁰ Op grond van art. 67c AWR tot slot kan een verzuimboete worden opgelegd in verband met het ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen bij aangiftebelastingen.³¹

3.2.3 Geen pleitbaar standpunt bij het nalaten om aangifte te doen

In dit onderzoek is behandeling van het niet tijdig doen van een aangifte en het niet tijdig betalen van een aangiftebelasting, strafbaar en beboetbaar gesteld in art. 69 lid 1 AWR en art. 69a AWR respectievelijk in art. 67a AWR, art. 67b AWR en art. 67f AWR achterwege gelaten. Het is namelijk niet goed denkbaar dat aan het niet tijdig aangifte doen of aan dit niet tijdig betalen een standpunt over de interpretatie of toepassing van het recht ten grondslag kan worden gelegd.³²

27. HR 13 mei 1992, *BNB* 1992/242, r.o. 3.4; HR 10 juni 1992, *BNB* 1992/275, r.o. 3.4, herhaald in HR 5 januari 2000, *BNB* 2000/85, ECLI:NL:HR:2000:AA4059, r.o. 3.9; HR 2 maart 2012, *BNB* 2012/123, ECLI:NL:HR:2012:BP3858, r.o. 3.5.

28. Besluit van 9 november 2000, RTB 2000/2474M, *BNB* 2001/13.

29. Vóór 1998 op grond van art. 9 lid 3 AWR. Omdat herhaalde beboeting wegens hetzelfde feit niet is toegestaan, moet de inspecteur als beboeting op grond van zowel art. 67a AWR als art. 67d AWR mogelijk is, kiezen. Daarvan kan alleen sprake zijn bij het nalaten om aangifte te doen. *Kamerstukken II* 1993/94, 23470, 3 (MvT), p. 39.

30. Deze verzuimboete kan op grond van art. 67b lid 3 AWR ook zonder naheffingsaanslag worden opgelegd, als de onjuiste aangifte niet tot een onjuiste belastingbetaling heeft geleid.

31. Omdat herhaalde beboeting wegens hetzelfde feit niet is toegestaan, moet de inspecteur als beboeting op grond van zowel art. 67c als art. 67f AWR mogelijk is, kiezen. *Kamerstukken II* 1993/94, 23470, 3 (MvT), p. 39.

32. F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, *Fiscale boete onder de 4^e tranche Awb*, Deventer: Kluwer 2014, p. 73.

Hetzelfde geldt naar mijn mening voor het nalaten om aangifte te doen, strafbaar en beboetbaar gesteld in art. 69 lid 1 AWR respectievelijk art. 67a AWR, art. 67b lid 1 AWR en art. 67d AWR. In paragraaf 3.2.1 is besproken dat de verplichting om aangifte te doen niet voortvloeit uit de wet, maar ontstaat door een uitnodiging tot het doen van aangifte. Als gevolg hiervan kan het nalaten om aangifte te doen op grond van de zojuist genoemde straf- en boetebepalingen uitsluitend een strafbaar of beboetbaar feit vormen, als de belastingplichtige is uitgenodigd om aangifte te doen.³³ Zodra de belastingplichtige van de inspecteur een uitnodiging tot het doen van aangifte heeft ontvangen, moet hij ook aangifte doen. Zelfs als de stelling van de belastingplichtige dat hij niet belastingplichtig is of dat zich geen belastbare feiten hebben voorgedaan niet slechts pleitbaar maar juist is, neemt dat zijn verplichting om aangifte te doen nog niet weg.³⁴

Om aan de aangifteplicht te voldoen hoeft de belastingplichtige het belastingrecht derhalve niet te interpreteren of toe te passen. Als de interpretatie of toepassing van het belastingrecht bij de verplichting om aangifte te doen niet van belang is, kan aan het nalaten om aangifte te doen ook geen pleitbaar standpunt ten grondslag worden gelegd. Hierna ga ik daarom uitsluitend bij de strafuitsluitingsgronden, die in de paragrafen 3.7.3.1 en 3.7.3.2 aan de orde worden gesteld, nog in op het strafbaar en beboetbaar gestelde nalaten om aangifte te doen.

In dit onderzoek wordt hierna alleen nog verdergegaan met de straf- en boetepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte. Hieronder begrijp ik, zoals in hoofdstuk 1, paragraaf 1.3 opgemerkt, ook de straf- en boetebepalingen die verband houden met het ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen van een aangiftebelasting, opgenomen in art. 69a AWR respectievelijk art. 67c AWR en 67f AWR. Bij aangiftebelastingen moet de belastingplichtige, zoals hiervoor in paragraaf 3.2.2.2 beschreven, aan de hand van zijn belastingaangifte uit eigen beweging de door hemzelf berekende belastingsschuld betalen. De verplichting om de verschuldigde belasting te betalen vloeit, in tegenstelling tot de verplichting om aangifte te doen, wel voort uit de wet. Deze verplichting bestaat dus ook als de belastingplichtige niet is uitgenodigd om aangifte te doen.³⁵ Om aan de verplichting tot betaling van de verschuldigde belasting te kunnen voldoen moet een belastingplichtige het belastingrecht derhalve wel interpreteren en toepassen, niet alleen ten behoeve van de berekening van de belastingsschuld, maar ook voor de beantwoording van de vragen of hij inderdaad belastingplichtig is en of zich wel belastbare feiten hebben voorgedaan. Aan het ten onrechte niet of gedeeltelijk

33. HR (strafkamer) 23 december 2003, *BNB* 2004/180, ECLI:NL:HR:2003:AL6161, r.o. 4.4; HR (belastingkamer) 25 oktober 2013, *BNB* 2013/252, ECLI:NL:HR:2013:971, r.o. 2.3.2.

34. Vergelijk HR 26 augustus 1998, *BNB* 1998/350, r.o. 3.2. (een arrest in verband met het nalaten om de vereiste aangifte te doen).

35. Feteris 2005, p. 44, 91.

niet betalen van een aangiftebelasting kan daarom wel een standpunt over de interpretatie of toepassing van het recht en daarmee een pleitbaar standpunt ten grondslag liggen.³⁶

3.2.4 Afsluiting en vooruitblik

Hiervoor is uiteengezet dat het veroorzaken van een onjuiste belastingheffing, het ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen van een aangiftebelasting en het doen van een onjuiste belastingaangifte onder omstandigheden een feit kan vormen dat zowel beboetbaar als strafbaar is. Toch leidt een pleitbaar standpunt in het fiscale boeterecht automatisch tot het ontbreken van opzet, maar in het fiscale strafrecht niet. Dit roept de vraag op hoe het begrip opzet in de verschillende boete- en strafbepalingen dan is ingevuld.

Het tweede gedeelte van dit hoofdstuk, de paragrafen 3.3 tot en met 3.6, is gewijd aan het onderzoek naar de invulling van het begrip opzet in het fiscale boete- en strafrecht, alsmede aan het achterhalen van de mogelijke verschillen daartussen.

TWEDE GEDEELTE: DE SUBJECTIEVE BESTANDELEN

3.3 Achtergronden waartegen de fiscale straf- en boetebepalingen invulling hebben gekregen

Door de invoering van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) in het begin van de jaren '60 van de vorige eeuw werden de tot dan toe over de verschillende heffingswetten en -besluiten verspreide fiscale straf- en boetebepalingen in één wet opgenomen. Ten aanzien van de fiscale strafbepalingen is destijds in de parlementaire geschiedenis opgemerkt dat zoveel mogelijk bij het strafrecht moest worden aangesloten.³⁷ Ten aanzien van de fiscale boetebepalingen, destijds vaak verhogingen genoemd, ontbreekt een dergelijke opmerking. Dat paste in de toenmalige opvattingen over verhogingen. Het strafkarakter van de verhogingen was op dat moment nog niet zo lang door de belastingkamer van de Hoge Raad aanvaard en bleef beperkt tot die verhogingen waarvoor opzet of grove schuld was vereist.³⁸ In vervolg hierop is meermaals door de belastingkamer van de Hoge Raad uitgesproken dat de omstandigheid dat de verhoging als een straf werd beschouwd, nog niet meebracht dat de beginselen van het nationale strafrecht van toepassing

36. Rb. 's-Gravenhage 13 juli 2012, ECLI:NL:RBSGR:2012:BX7876, lijkt hier in r.o. 25 anders over te oordelen.

37. *Kamerstukken II* 1954/55, 4080, 3 (MvT), p. 24.

38. HR 4 januari 1950, *B.* 1950/8718; HR 24 oktober 1951, *B.* 1951/9090. In vervolg hierop erkende de Staatssecretaris van Financiën het strafkarakter van deze verhogingen in de Nieuwe richtlijnen inzake de toepassing van verhoging bij navordering, res. 27 oktober 1954, nr. 160, *V-N* 1954, p. 663-666.

zijn.³⁹ Dit uitgangspunt geldt nog steeds, hoewel, zoals hierna aan de orde zal komen, niet meer zo onverkort.

De invulling van de in de fiscale boetebepalingen opgenomen begrippen heeft derhalve in het fiscale boeterecht in eerste instantie binnen een eigen, niet door strafrechtelijke beginselen beheerste, context plaatsgevonden. Zoals later in dit hoofdstuk naar voren zal komen, hebben de begrippen opzet en grove schuld, begrippen waarover in de parlementaire geschiedenis van de AWR nagenoeg niets is gezegd, hierdoor in het fiscale boeterecht in bepaalde opzichten een eigen invulling gekregen.

Hierna worden de verschillende achtergronden van het fiscale straf- en boeterecht aan de hand van vier onderwerpen kort uitgewerkt: de wettelijke basis, de rolverdeling, de bestanddelen van de delictsomschrijving en de elementen en tot slot het bewijs. Eerst wordt ingegaan op het fiscale strafrecht. Hierin is wat de zojuist genoemde onderwerpen betreft met het verloop van de jaren relatief weinig veranderd. Vervolgens wordt ingegaan op het fiscale boeterecht. In 1985 heeft de belastingkamer van de Hoge Raad geoordeeld dat op fiscale boetes de beginselen van art. 6 EVRM van toepassing zijn.⁴⁰ Daarna is in het fiscale boeterecht door de invloed van art. 6 EVRM en door als gevolg daarvan gewijzigde wetgeving juist wel veel veranderd.

3.3.1 *De achtergrond waartegen de fiscale strafbepalingen invulling hebben gekregen*

3.3.1.1 *De wettelijke basis*

Het algemene materiële strafrecht is geregeld in het Wetboek van Strafrecht (Sr). Het fiscale strafrecht is nooit in dit wetboek opgenomen geweest, maar sluit dankzij art. 91 Sr wel zoveel mogelijk aan bij de algemene leerstukken van het straf- en strafprocesrecht.⁴¹ Met de invoering van de AWR zijn de fiscale strafbepalingen die tot dan toe waren verspreid over de verschillende heffingswetten en -besluiten, samen met de specifieke voor het fiscale strafrecht geldende processuele bepalingen bijeengebracht in hoofdstuk IX van de AWR. Daar staan ze nog steeds.

3.3.1.2 *De spelers: verdachte belastingplichtige, openbaar ministerie en strafrechter*

In het strafrecht, waaronder het fiscale strafrecht, ligt de vervolging van strafbare feiten in handen van het openbaar ministerie.⁴² Een belastingplichtige die wordt

39. HR 22 maart 1961, *BNB* 1961/148; HR 7 september 1988, *BNB* 1988/298, r.o. 4.1; HR 11 oktober 1989, *BNB* 1990/87-88, r.o. 4.6; HR 31 januari 1990, *BNB* 1990/93, r.o. 4.3.

40. HR 19 juni 1985, *BNB* 1986/29, r.o. 4.2.

41. Art. 91 Sr: "De bepalingen van de Titels I-VII A van dit Boek zijn ook toepasselijk op feiten waarop bij andere wetten of verordeningen straf is gesteld, tenzij de wet anders bepaalt."

42. Art. 80 AWR.

verdacht van een fiscaal strafbaar feit kan na het opsporingsonderzoek door het openbaar ministerie worden gedagvaard om ter zitting voor de strafrechter te verschijnen.⁴³ De belastingplichtige zelf hoeft in deze situatie geen actie te ondernemen om zijn strafzaak door de rechter beoordeeld te krijgen.

De strafrechter beoordeelt de zaak aan de hand van de in de dagvaarding opgenomen tenlastelegging en het onderzoek ter terechtzitting.

3.3.1.3 Bestanddelen en elementen

De beoordeling van de zaak door de strafrechter vindt steeds plaats met behulp van het rechterlijk beslissingsmodel, dat bestaat uit vier formele en vier materiële vragen.⁴⁴ De volgorde van deze vragen is dwingend. Voordat de rechter aan de laatste materiële vraag, de beslissing over de op te leggen straf, kan toekomen, moeten de vier formele vragen en de eerste drie materiële vragen positief zijn beantwoord. De vier formele vragen zien op de geldigheid van de dagvaarding, de bevoegdheid van de rechter en de ontvankelijkheid van het openbaar ministerie. Op deze vragen wordt verder niet ingegaan omdat zij voor dit onderzoek niet van belang zijn.

Aan de hand van de vier materiële vragen moet vervolgens worden beoordeeld (1) of het feit waarvoor de verdachte is gedagvaard, is bewezen,⁴⁵ (2) of dit bewezen verklaarde feit onder een wettelijke delictsomschrijving valt,⁴⁶ (3) of de verdachte strafbaar is⁴⁷ en (4) welke straf moet worden opgelegd. Ook op de laatste materiële vraag wordt verder niet ingegaan.

In een delictsomschrijving wordt beschreven welk gedrag – een gedraging of het veroorzaken van een gevolg – onder welke objectieve (zoals causaliteit en wederrechtelijkheid) en subjectieve (opzet of schuld) omstandigheden tot strafrechtelijke aansprakelijkheid kan leiden.⁴⁸ Zo ziet de delictsomschrijving van art. 69 lid 2 AWR op het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte, indien dat feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven. Uitsluitend als alle bestanddelen van deze delictsomschrijving zijn bewezen, kunnen de eerste en de tweede materiële vraag positief worden beantwoord.

Als een strafuitsluitingsgrond van toepassing is, blijft strafrechtelijke aansprakelijkheid ondanks de vervulling van de delictsomschrijving alsnog achterwege en kan geen straf worden opgelegd. De eerste en de tweede materiële vraag zijn

43. Art. 77 AWR.

44. Art. 348 Sv en art. 350 Sv.

45. Als het ten laste gelegde feit niet is bewezen volgt vrijspraak.

46. Als het bewezen verklaarde feit niet onder een delictsomschrijving valt, volgt ontslag van alle rechtsvervolgning.

47. Als de verdachte op grond van een strafuitsluitingsgrond niet strafbaar is volgt ontslag van alle rechtsvervolgning. Zie J. de Hullu, *Materieel strafrecht. Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, p. 293.

48. Definitie uit De Hullu 2015, p. 69, enigszins door mij aangepast.

in dat geval wel positief beantwoord, bewezen is bijvoorbeeld dat de verdachte belastingplichtige een uitgereikt aangiftebiljet opzettelijk onjuist heeft ingevuld met als gevolg dat te weinig belasting zou kunnen worden geheven (de delictsomschrijving van art. 69 lid 2 AWR is vervuld), maar de derde materiële vraag niet, bijvoorbeeld omdat hij met een pistool op de borst is gedwongen de aangifte onjuist in te vullen.⁴⁹

Bij het opstellen van het Wetboek van Strafrecht aan het eind van de negentiende eeuw had de wetgever geen standpunt over de relatie tussen de strafuitsluitingsgronden en de delictsomschrijvingen. Strafuitsluitingsgronden werden uitsluitend gezien als oorzaken van ontoerekenbaarheid. De gangbare opvatting is thans dat voor strafrechtelijke aansprakelijkheid niet alleen de bestanddelen van de delictsomschrijving moeten zijn vervuld, maar ook de ongeschreven elementen wederrechtelijkheid en verwijtbaarheid.⁵⁰ Als de delictsomschrijving is vervuld worden deze elementen verondersteld aanwezig te zijn. Zij hoeven derhalve, tenzij ze in de delictsomschrijving staan, niet door het openbaar ministerie te worden bewezen. Toepassing van een strafuitsluitingsgrond houdt vervolgens in dat ondanks de vervulling van de delictsomschrijving toch niet onrechtmatig of toch verontschuldigbaar is gehandeld, met andere woorden, dat een van de (ongeschreven) elementen alsnog ontbreekt.⁵¹ Strafuitsluitingsgronden zijn te onderscheiden in rechtvaardigingsgronden, die in beginsel verband houden met het element wederrechtelijkheid en schulduitsluitingsgronden, die in beginsel verband houden met het element verwijtbaarheid.

Het zojuist gemaakte onderscheid tussen bestanddelen en strafuitsluitingsgronden bestaat niet altijd. Als in de delictsomschrijving namelijk al in een of meer van de bestanddelen invulling aan (een deel van) de wederrechtelijkheid of verwijtbaarheid is gegeven, kan niet meer aan een met dat element verband houdende strafuitsluitingsgrond worden toegekomen. In dat geval impliceert het bewijs van het bestanddeel namelijk het niet kunnen toepassen van de strafuitsluitingsgrond en verhindert het kunnen toepassen van de strafuitsluitingsgrond het bewijs van het bestanddeel.⁵² Dit geldt onder meer bij delictsomschrijvingen waarbij schuld oftewel culpa een bestanddeel is, omdat de elementen wederrechtelijkheid en verwijtbaarheid (en daarmee de strafuitsluitingsgronden) worden geacht in culpa besloten te liggen.⁵³

49. Subjectieve overmacht.

50. De Hullu 2015, p. 69, 292.

51. De Hullu 2015, p. 69-70.

52. De Hullu 2015, p. 69-70.

53. F. de Jong, 'Facetten van schuld en gronden voor schulduitsluiting', in: M.M. Boone e.a. (red.), *Discretie in het strafrecht*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2004, p. 142: "De (leer van de, MK) totaalschuld komt neer op de opvatting, dat met de vaststelling van het delictsbestanddeel culpa eveneens de elementen wederrechtelijkheid en verwijtbaarheid gegeven zijn, zodat ieder beroep op een strafuitsluitingsgrond in beginsel als vergeefs moet worden beschouwd."; De Hullu 2015, p. 270-271.

3.3.1.4 Het bewijs

De strafrechter mag slechts overgaan tot bewezenverklaring van het ten laste gelegde feit indien hij ervan is overtuigd dat de verdachte het ten laste gelegde feit heeft begaan. Tot die overtuiging moet hij zijn gekomen aan de hand van limitatief in de wet opgesomde bewijsmiddelen. De bewijslast rust hierbij uitsluitend op het openbaar ministerie.⁵⁴ In het voorbeeld van de onjuiste aangifte zal het openbaar ministerie wettig, oftewel door middel van de in de wet opgesomde bewijsmiddelen, en overtuigend moeten bewijzen dat de verdachte belastingplichtige een uitgereikt aangiftebiljet opzettelijk onjuist heeft ingevuld en als gevolg daarvan te weinig belasting zou kunnen worden geheven.

Zoals hiervoor gezegd, worden de elementen verondersteld aanwezig te zijn als de delictsomschrijving is vervuld. Dit heeft tot gevolg dat bij de derde materiële vraag, de vraag of de verdachte strafbaar is, de bewijslast anders ligt. Het ligt hierbij niet zozeer op de weg van het openbaar ministerie, maar meer op de weg van de verdachte om aan te voeren en aannemelijk te maken dat een strafuitsluitingsgrond van toepassing is. In het voorbeeld van de onjuiste aangifte ligt het op de weg van de verdachte belastingplichtige om aan te voeren en aannemelijk te maken dat hij met een pistool op de borst is gedwongen de aangifte onjuist in te vullen.

3.3.2 *De achtergrond waartegen de fiscale boetebepalingen invulling hebben gekregen*

3.3.2.1 De wettelijke basis

Door de invoering van de AWR werden, zoals hiervoor opgemerkt, de tot dan toe over de verschillende heffingswetten en -besluiten verspreide fiscale boetebepalingen in één wet opgenomen. De fiscale boetes waren destijds vormgegeven als rechtstreeks uit de wet voortvloeiende verhogingen van de belasting. De enkele omstandigheid dat er werd nagevorderd of nageheven was voldoende om de boete te belopen, tenzij de belastingplichtige aannemelijk kon maken dat de onjuiste belastingheffing of -betaling niet aan zijn opzet of grove schuld was te wijten. De boetebepalingen die verband hielden met het doen van een onjuiste aangifte (de verhoging bij navordering, opgenomen in art. 18 AWR (oud) en de verhoging bij naheffing, opgenomen in art. 21 AWR (oud)) bevatten uitsluitend voorschriften over de bevoegdheid van de inspecteur om de verhoging naar de mate van verwijtbaarheid geheel of gedeeltelijk kwijt te schelden en ter voorkoming van dubbele bestraffing

54. G.J.M. Corstens, *Het Nederlands strafprocesrecht*, bewerkt door M.J. Borgers, Deventer: Kluwer 2014, p. 757-759.

voor hetzelfde feit.⁵⁵ De voorschriften voor het opleggen van de belastingaanslagen vormden tevens de voorschriften voor het opleggen van de verhogingen. Meer voorschriften waren dus ook niet nodig.

Eerst met ingang van 1998 zijn de fiscale boetes vormgegeven als door de inspecteur bij afzonderlijke beschikking op te leggen boetes. De boetes die verband houden met een onjuiste aangifte zijn vanaf dat moment geregeld in het hiervoor besproken art. 67d AWR waarin het doen van een onjuiste aangifte beboetbaar is gesteld, art. 67e AWR waarin de boete bij navordering is opgenomen en art. 67f AWR waarin de boete bij naheffing is opgenomen. De koppeling tussen de belastingaanslag en de fiscale boete is in stand gebleven doordat als uitgangspunt is genomen dat de fiscale boete tegelijkertijd met de belastingaanslag moet worden opgelegd en doordat het gecorrigeerde belastingbedrag als grondslag voor de hoogte van de fiscale boete is blijven bestaan.⁵⁶

Met ingang van 1998 is ook, voornamelijk ingegeven door de beginselen van art. 6 EVRM, een aantal voorschriften in verband met het opleggen van de fiscale boetes in de AWR opgenomen, zoals bepalingen over het recht om te zwijgen en het recht op inzage. De fiscale boetebepalingen zijn tezamen met deze voorschriften in hoofdstuk VIIIA AWR samengebracht. De fiscale boetebepalingen staan daar nog steeds. Sinds 1 juli 2009, met de inwerkingtreding van de zogenoemde vierde tranche in de Algemene wet bestuursrecht (Awb), is een deel van de voorschriften in hoofdstuk 5 Awb ondergebracht. Uitsluitend de specifiek voor het fiscale boeterecht geldende voorschriften zijn in de AWR achtergebleven. In het zojuist genoemde hoofdstuk 5 Awb heeft bovendien een uitbreiding van de voorschriften in verband met het opleggen van bestuurlijke boetes plaatsgevonden die ook op het fiscale boeterecht van toepassing is. Zo is in art. 5:5 Awb bepaald dat bij een rechtvaardigingsgrond geen boete wordt opgelegd en is in art. 5:41 Awb het beginsel geen straf zonder schuld gecodificeerd.

Op de beoordeling van het geschil (zowel het belasting- als het boetegeschil) door de belastingrechter was tot 1 september 1999 het fiscale procesrecht, neergelegd in de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken (Wet ARB) van toepassing. Thans zijn hoofdstuk 8 Awb, alsmede de specifiek voor het fiscale procesrecht geldende voorschriften die zijn opgenomen in hoofdstuk V AWR, van toepassing.

55. Het gaat hier om een andere kwijtscheldingsbevoegdheid dan de kwijtscheldingsbevoegdheid die in het boeterecht van vóór de invoering van de AWR bestond.

56. Hoewel op dit eerstgenoemde uitgangspunt in toenemende mate uitzonderingen bestaan, zoals bijvoorbeeld bij de boeteoplegging aan medeplegers en zij die feitelijk leiding geven.

3.3.2.2 De spelers: belastingplichtige, inspecteur en belastingrechter

Tot 1998 vloeiende de fiscale boete of verhoging in het belastingrecht zoals eerder opgemerkt rechtstreeks voort uit de wet. De inspecteur had vervolgens de bevoegdheid om de verhoging geheel of gedeeltelijk kwijt te schelden.⁵⁷ Met ingang van 1998 ligt de bevoegdheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete rechtstreeks in handen van de inspecteur.

In de jaren '80 van de vorige eeuw is komen vast te staan dat de werkwijze waarbij zonder rechterlijke tussenkomst een fiscale boete wordt opgelegd, in overeenstemming is met de beginselen van art. 6 EVRM.⁵⁸ Hierbij geldt wel de voorwaarde dat achteraf een mogelijkheid tot rechterlijke toetsing openstaat. Aan deze voorwaarde wordt sinds het eind van de jaren '80 bij de fiscale boetes voldaan.⁵⁹

Het initiatief om de opgelegde fiscale boete door de belastingrechter te laten toetsen ligt bij de belastingplichtige. De belastingplichtige moet in deze situatie dus actie ondernemen om zijn zaak door de rechter beoordeeld te krijgen. In beginsel gelden voor de toegang tot de rechter in verband met een fiscale boete dezelfde voorwaarden als in verband met een belastingaanslag. Zo is bijvoorbeeld vereist dat voorafgaand aan het beroep een bezwaarschriftprocedure bij de inspecteur is doorlopen en dat tijdig een beroepschrift bij de belastingrechter is ingediend.⁶⁰ In veruit de meeste gevallen ziet het beroep zowel op de belastingaanslag als op de opgelegde boete.⁶¹ De belastingrechter beoordeelt de opgelegde boete aan de hand van het beroepschrift van de belastingplichtige, de op de zaak betrekking hebbende stukken, het verweerschrift van de inspecteur en het onderzoek ter zitting.

3.3.2.3 Bestanddelen en elementen

In de oorspronkelijke opzet van de AWR was helemaal geen plaats voor het uitgangspunt dat boetebepalingen uit bestanddelen bestaan die elk apart moeten worden bewezen. Toch is, zoals ik hierna zal laten zien, dit uitgangs-

57. Het kwijtscheldingsbeleid voorzag vervolgens in voorschriften over het gebruik van deze bevoegdheid.

58. HR 19 juni 1985, *BNB* 1986/29, r.o. 4.3.1; HR 3 mei 1989, *BNB* 1989/256, r.o. 4.2; HR 11 oktober 1989, *BNB* 1990/87-88, r.o. 4.2; HR 8 maart 2002, *BNB* 2002/223, ECLI:NL:HR:2002:AD9880, r.o. 3.3.

59. HR 23 mei 1979, *BNB* 1979/250; HR 23 november 1988, *BNB* 1989/29.

60. Een termijnoverschrijding leidt bij een fiscale boete alleen tot niet-ontvankelijkheid als de inspecteur heeft bewezen dat de overschrijding aan de belastingplichtige is toe te rekenen. HR 22 juni 1988, *BNB* 1988/292, r.o. 3.4; HR 18 december 1991, *BNB* 1992/116, r.o. 3.3; HR 21 april 1993, *BNB* 1993/184, r.o. 3.3; HR 27 maart 1996, *BNB* 1996/229, r.o. 3.3; HR 25 april 2008, *BNB* 2008/175, ECLI:NL:HR:2008:BD0469, r.o. 3.2.

61. Op grond van art. 24a lid 2 AWR, art. 26b lid 2 AWR, art. 27h lid 2 AWR en art. 28 lid 6 AWR houdt het instellen van een rechtsmiddel tegen een belastingaanslag in dat ook een rechtsmiddel tegen de fiscale boete is ingesteld.

punt onder invloed van de beginselen van art. 6 EVRM naar mijn mening reeds in de jaren '80 van de vorige eeuw in het fiscale boeterecht terechtgekomen.

In de volgende paragraaf komen eerst de ontwikkelingen met betrekking tot de verdeling van de bewijslast in het fiscale boeterecht aan de orde. In de paragraaf die daarop volgt wordt de opkomst van de strafuitsluitingsgronden in het fiscale boeterecht en de invloed daarvan op de invulling van het begrip opzet in de boetebepalingen besproken.

3.3.2.4 Het bewijs

Tot 1998 vloeide de fiscale boete of verhoging zoals eerder gezegd voort uit de wet. Dit bracht mee dat met de belastingcorrectie die aan de hand van de voor het belastingrecht geldende bewijsregels werd vastgesteld, automatisch ook het beboetbare feit vaststond. Vervolgens lag het op de weg van de belastingplichtige om te stellen en aannemelijk te maken dat de belastingcorrectie niet aan zijn opzet en grove schuld was te wijten.⁶² Als de belastingplichtige daar niet in slaagde, bleef de verhoging in stand.⁶³ Deze verdeling van de bewijslast vormde een duidelijke afwijking ten opzichte van het strafrecht. Toch heeft de belastingkamer van de Hoge Raad in het begin van de jaren '60 bevestigd dat de last om te bewijzen dat opzet en grove schuld ontbraken op de belastingplichtige kon blijven rusten.⁶⁴ Toen in de jaren '80 van de vorige eeuw duidelijk werd dat de beginselen van art. 6 EVRM ook op fiscale boetes van toepassing zijn, bleek de verdeling van de bewijslast in het licht van de onschuldpresumptie alsnog voor discussie vatbaar.⁶⁵ In 1988, enkele jaren nadat zij voor het eerst had geoordeeld dat de beginselen van art. 6 EVRM op fiscale boetes van toepassing zijn,⁶⁶ heeft de belastingkamer van de Hoge Raad onder verwijzing naar de onschuldpresumptie de verdeling van de bewijslast bij de verhoging bij navordering gewijzigd.⁶⁷ Twee jaar later deed zij hetzelfde bij de verhoging bij naheffing.⁶⁸

62. G.J.M. Corstens en P.M. Frielink, 'De Hoge Raad en de fiscale boete, twee maal in de pas, een maal uit de pas', *WFR* 1989/5857, merken op p. 222 op dat art. 18 AWR (oud) en art. 21 AWR (oud) niet over de bewijslast van de belastingplichtige spreken. De parlementaire stukken echter wel: *Kamerstukken I* 1958/59, 4080, 7a (Eindverslag der commissie van rapporteurs), p. 8: "...dat de belastingplichtige de afwezigheid van opzet of grove schuld aannemelijk moet maken, betekent (...) niet, dat de in dezen op de belastingplichtige rustende bewijslast is verzwaaard..." De reden voor deze verdeling van de bewijslast was dat: "... de inspecteur niet beschikt over de uitgebreide bevoegdheden, welke de Overheid ten dienste staan om in de strafrechtelijke sfeer de waarheid aan het licht te brengen."

63. HR 7 november 1979, *BNB* 1979/322.

64. HR 22 maart 1961, *BNB* 1961/148.

65. M.A.Th. Eijssen-Aanhaanen en P.B. Engelen, 'On'schuld en boete: art. 6 van het Europees verdrag inzake de mensenrechten', *WFR* 1986/5722, p. 396-398; Corstens en Frielink 1989, p. 222-223.

66. HR 19 juni 1985, *BNB* 1986/29.

67. HR 15 juli 1988, *BNB* 1988/270, r.o. 4.5 en 4.6.

68. HR 20 december, *BNB* 1990/102, r.o. 4.9.

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft in de toepassing van de onschuldpresumptie overigens geen aanleiding gezien om andere of verdere eisen te stellen aan de bewijsregels.⁶⁹ In het bijzonder brengen de beginselen van art. 6 EVRM niet mee dat de bewijsregels van het nationale strafrecht op het fiscale boeterecht van toepassing zijn.⁷⁰ Aan het eind van deze paragraaf wordt op de bewijsregels teruggekomen.

In het zojuist genoemde arrest uit 1988 heeft de belastingkamer overwogen dat de boetebepaling uit twee bestanddelen bestaat en dat de inspecteur niet alleen de belastingcorrectie moet bewijzen, maar ook dat de belastingcorrectie aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten. De beslissing van de belastingkamer om het bewijs van opzet of grove schuld bij de inspecteur te leggen, heeft een breuk met het verleden gevormd. De overweging dat de boetebepaling uit twee bestanddelen bestaat, vormde dat ook. Hiermee heeft de belastingkamer van de Hoge Raad de bewijslast van alle bestanddelen van de boetebepaling immers bij de inspecteur gelegd.⁷¹

De conclusie dat de inspecteur moet bewijzen dat de belastingheffing of -betaling en sinds 1 januari 1998 met de invoering van art. 67d AWR dat de belastingaangifte onjuist is, heeft tot voor kort echter niet vaak aanleiding tot discussie gegeven. De belastingrechter beoordeelt, als gevolg van de koppeling tussen de belastingaanslag en de boete, namelijk in het kader van het belastinggeschil eerst of en in hoeverre de belastingcorrectie in stand kan blijven. Vervolgens, als de correctie geheel of gedeeltelijk overeind kan blijven, beoordeelt de belastingrechter de fiscale boete. Omdat het oordeel dat de belastingcorrectie geheel of ten dele in stand kan blijven ook impliceert dat de belastingaangifte, -heffing of -betaling onjuist is, is lange tijd buiten het zicht gebleven dat niet alleen het subjectieve bestanddeel, maar ook het doen van een onjuiste belastingaangifte, het veroorzaken van onjuiste belastingheffing of het ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen van belasting een bestanddeel vormt dat door de inspecteur moet worden bewezen. De omstandigheid dat in het belastinggeschil is vastgesteld dat de belastingcorrectie geheel of ten dele terecht is geweest, hoeft echter niet altijd zonder meer mee te brengen dat ook de beboetbare gedraging of het beboetbare gevolg is bewezen.⁷² Als die belastingcorrectie vast is komen te staan door middel van de zogenoemde omkering van de bewijslast – waarbij de last om te bewijzen dat de aanslag onjuist is bij de belastingplichtige wordt gelegd en bovendien wordt verzwaaard – kan het gebruik van het aldus verkregen bewijs voor de boete in

69. HR 17 januari 1990, *BNB* 1990/193, r.o. 4.2; HR 1 juli 1992, *BNB* 1992/306, r.o. 3.2.4; HR 18 november 1992, *BNB* 1993/40, r.o. 3.5; HR 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, *ECLI:NL:HR:2015:643*.

70. HR 18 november 1992, *BNB* 1993/40, r.o. 3.5.

71. A.J.H. van Suilen, 'Rechterlijke toetsing van fiscale boetes', *TFB* 2008/3, p. 18-19.

72. J.W. IJssink, 'Iets over boete en ontneming', in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht*, Nijmegen: Wolf 2011, p. 89-91.

strijd komen met de onschuldpresumptie.⁷³ De belastingkamer van de Hoge Raad heeft in 2011 geoordeeld dat de belastingrechter zich in deze situatie in het kader van de beoordeling van de boete alsnog moet buigen over de vraag of ook zonder de omkering van de bewijslast kan worden vastgesteld dat de belastingaangifte, -heffing of -betaling onjuist is.⁷⁴ Hetzelfde heeft de belastingkamer van de Hoge Raad in 2014 overwogen in verband met een belastingcorrectie die is gebaseerd op een wettelijke fictie die uitsluitend door middel van overtuigend tegenbewijs kan worden ontkracht.⁷⁵ Met deze arresten heeft de belastingkamer van de Hoge Raad naar mijn mening de overweging uit 1988 bevestigd dat niet alleen de fiscale strafbepalingen maar ook de fiscale boetebepalingen uit verschillende bestanddelen bestaan die door de inspecteur moeten worden bewezen.

In een ander opzicht verschilt de verdeling van de bewijslast in het fiscale boeterecht nog wel van het fiscale strafrecht. Het uitgangspunt in het belastingrecht dat hetgeen is gesteld maar niet is weersproken, niet hoeft te worden bewezen, is ook van toepassing op het fiscale boeterecht. Dit brengt mee dat het bij fiscale boetes in beginsel op de weg van de belastingplichtige ligt om te betwisten dat de beboetbare gedraging of het beboetbare gevolg zich heeft voorgedaan, of dat hij opzettelijk of grofschuldig heeft gehandeld.⁷⁶ De strafrechter daarentegen moet aan de hand van de eerste en tweede materiële vraag van art. 350 Sv en derhalve ook zonder weerspreking door de verdachte zelfstandig onderzoeken of de bestanddelen van de delictsomschrijving wettig en overtuigend zijn bewezen.

Daarnaast kent het fiscale boeterecht geen eigen regels over bewijsmiddelen en de waardering daarvan.⁷⁷ De in het belastingrecht bestaande regels zijn in beginsel ook op het fiscale boeterecht van toepassing.⁷⁸ Het belastingrecht kent geen bewijsregeling op wettelijke grondslag. In de AWR en de heffingswetten is uitsluitend een aantal bewijsbepalingen voor specifieke omstandigheden opgenomen, bijvoorbeeld in verband met de hiervoor genoemde

73. Art. 25 lid 3 AWR en art. 27e lid 1 AWR. Het aldus verkregen bewijs kan echter wel worden gebruikt voor de onderbouwing van de boetegrondslag: HR 18 januari 2008, *BNB* 2008/165, ECLI:NL:HR:2008:BC1962, r.o. 3.6.4-3.6.6.

74. HR 15 april 2011, *BNB* 2011/206, ECLI:NL:HR:2011:BN6324, r.o. 4.5.2; HR 15 april 2011, *BNB* 2011/207, ECLI:NL:HR:2011:BN6350, r.o. 4.5.2.

75. HR 7 november 2014, *BNB* 2015/57, ECLI:NL:HR:2014:3117, r.o. 2.3.6.

76. HR 3 mei 1989, *BNB* 1989/256, r.o. 4.4; HR 21 oktober 1992, *BNB* 1993/8, r.o. 3.2; HR 28 november 2003, *BNB* 2004/79, ECLI:NL:HR:2003:AN9071, r.o. 6.2. Van Suilen 2008, p. 18-19; Haas en Jansen 2009, p. 16-17.

77. HR 17 januari 1990, *BNB* 1990/193, r.o. 4.2; HR 1 juli 1992, *BNB* 1992/306, r.o. 3.2.4; HR 18 november 1992, *BNB* 1993/40, r.o. 3.5; HR 20 maart 2015, *BNB* 2015/173, ECLI:NL:HR:2015:643.

78. Haas en Jansen 2009, p. 17. In 1998 is in verband met art. 6 EVRM wel een aantal wettelijke bepalingen aan de AWR toegevoegd, bijvoorbeeld betreffende het zwijgrecht. Vanaf 1 juli 2009 zijn uitsluitend de voor het fiscale boeterecht specifieke voorschriften in de AWR opgenomen.

omkering van de bewijslast. In het belastingrecht en het fiscale boeterecht geldt de zogenoemde vrije bewijsleer.⁷⁹ Dit houdt in dat er bij het gebruik van bewijsmiddelen weinig beperkingen bestaan. Het bewijs kan bijvoorbeeld, ook in het fiscale boeterecht, worden geleverd door middel van vermoedens.⁸⁰ Voorts houdt de vrije bewijsleer in dat de belastingrechter zowel in de keuze van de bewijsmiddelen als in de waarde die hij aan een bewijsmiddel toekent vrij is. Hoewel het bewijs in het fiscale boeterecht wel overtuigingskracht moet hebben,⁸¹ is overtuigend bewijs niet noodzakelijk, in beginsel is het voldoende dat het gestelde aannemelijk is gemaakt.

3.3.2.5 De opkomst van de strafuitsluitingsgronden in het fiscale boeterecht

De AWR noch de heffingswetten en -besluiten daarvoor hebben bepalingen over strafuitsluitingsgronden gekend. Dat ligt, gezien de aanvankelijke onzekerheid over het strafkarakter van de boete en gezien het uitgangspunt dat de beginselen van het nationale strafrecht niet op het fiscale boeterecht van toepassing zijn, ook niet voor de hand. Toch is in het begin van de jaren '60 van de vorige eeuw de vraag opgekomen of bij boetes een beroep op de schulduitsluitingsgrond afwezigheid van alle schuld kon worden gedaan. Aanvankelijk heeft de belastingkamer van de Hoge Raad geoordeeld dat het beginsel geen straf zonder schuld niet op fiscale boetes van toepassing is. Dit bracht volgens de belastingkamer mee dat er voor afwezigheid van alle schuld als algemeen geldende schulduitsluitingsgrond in het fiscale boeterecht geen plaats was.⁸²

Vanaf de jaren '80 dook de vraag weer op in de fiscale literatuur.⁸³ Eerst vormden beleidsregels die bij afwezigheid van alle schuld voor bepaalde boetes zonder subjectief bestanddeel toch in volledige kwijtschelding voorzagen, hiervoor de aanleiding.⁸⁴ Vervolgens heeft het oordeel van de belastingkamer van de Hoge Raad dat ook deze fiscale boetes als straffen in de zin van art. 6

79. *Kamerstukken I* 1958/59, 4080, 7a (Eindverslag der commissie van rapporteurs), p. 8: "... volgens de in fiscale zaken geldende z.g. vrije bewijsleer de rechter geheel vrij is in de waardering van de aangevoerde bewijsmiddelen."

80. HR 17 januari 1990, *BNB* 1990/193, r.o. 4.2; HR 23 mei 1990, *BNB* 1990/240, r.o. 4.5; HR 18 november 1992, *BNB* 1993/40, r.o. 3.5; HR 1 december 2006, *BNB* 2007/151, *ECLI:NL:HR:2006:AU7741*, r.o. 3.5.

81. HR 15 april 2011, *BNB* 2011/206, *ECLI:NL:HR:2011:BN6324*, r.o. 4.8.3.

82. HR 20 januari *BNB* 1965/52; HR 31 maart 1971, *BNB* 1971/98; HR 29 mei 1974, *BNB* 1974/176; HR 10 oktober 1980, *V-N* 1980, p. 2378-2380.

83. E. Aardema, 'Administratieve boeten: een evaluatie', *WFR* 1985/5702, p. 1368. M.W.C. Feteris in zijn noot onder *FED* 1990/420, onder 4; A.H.J. Swart in zijn noot onder *NJ* 1990, 812, onder 3-4.

84. Volgens sommige schrijvers was het beginsel "geen straf zonder schuld" al aanvaard aan het begin van de jaren '80 van de vorige eeuw. Zie J.P. Scheltens in zijn noten onder *BNB* 1983/18 en *BNB* 1986/29, onder 5 en L.F. Ploeger in zijn noot onder *BNB* 1988/2. Naar mijn mening baseerde de belastingkamer van de Hoge Raad afwezigheid van alle schuld destijds niet op aanvaarding van het beginsel "geen straf zonder schuld" voor het fiscale boeterecht, maar op de voor de desbetreffende boetes relevante beleidsregels.

EVRM zijn te beschouwen de discussie hierover weer doen opleven.⁸⁵ Uiteindelijk heeft de belastingkamer van de Hoge Raad in 1992 in twee arresten geoordeeld dat voor boetes zonder subjectief bestanddeel geen plaats is als niet kan worden gezegd dat enige schuld aanwezig is.⁸⁶ In hetzelfde jaar heeft de Staatssecretaris van Financiën in een beleidsbesluit afwezigheid van alle schuld als kwijtscheldingsgrond voor deze boetes aangemerkt.⁸⁷

De omstandigheid dat de belastingkamer van de Hoge Raad afwezigheid van alle schuld bij fiscale boetes zónder opzet heeft aanvaard, brengt echter nog niet mee dat zij de toepassing van strafuitsluitingsgronden bij boetes mét opzet heeft aanvaard, of een stap verder: dat zij ook voor het fiscale boeterecht de systematiek van bestanddelen en elementen heeft overgenomen.

Ik heb geen aanwijzingen gevonden dat de belastingkamer van de Hoge Raad bij boetes waarbij opzet een bestanddeel vormt, rekening heeft gehouden met de mogelijkheid van strafuitsluitingsgronden.⁸⁸ Dit kan, als de belastingkamer geen bestraffing wenst in situaties waarin in het strafrecht een succesvol beroep op een strafuitsluitingsgrond had kunnen worden gedaan, in het fiscale boeterecht tot een andere invulling van het begrip opzet leiden dan in het strafrecht. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft in dat geval om straffeloosheid te bereiken namelijk geen andere mogelijkheid dan het opzet anders in te vullen, of anders gezegd, de belastingkamer moet tot straffeloosheid komen door de desbetreffende strafuitsluitingsgrond als het ware in het opzet te verwerken.⁸⁹ Om bij het voorbeeld van de onder dwang gedane onjuiste aangifte te blijven: de strafrechter zal in deze situatie oordelen dat er opzettelijk is gehandeld, maar dat

85. HR 24 januari 1990, *BNB* 1990/287, r.o. 4.1.

86. HR 13 mei 1992, *BNB* 1992/242, r.o. 3.4; HR 10 juni 1992, *BNB* 1992/275, r.o. 3.4. Ik heb geen arresten gevonden waarin de Hoge Raad dit eerder expliciet heeft overwogen. In de arresten van 11 oktober 1989, *BNB* 1990/87-88, r.o. 4.5 lijkt de Hoge Raad nog op de kwijtscheldingsmogelijkheid in de desbetreffende beleidsregels te leunen. A.H.J. Swart concludeert in zijn noot onder *NJ* 1990, 812, onder 4, echter dat de belastingkamer van de Hoge Raad het beginsel "geen straf zonder schuld" reeds in 1990 in het fiscale boeterecht heeft toepast.

87. Voorschrift Administratieve Boeten 1993, Regeling van 28 september 1992, nr. AFZ92/6316, hoofdstuk I, par. 6, *V-N* 1992/3035, 7.

88. Opvallend genoeg kende het Besluit bestuurlijke boeten belastingdienst 1998 vanaf 31 maart 2007 bij een fiscale boete waarbij opzet of grove schuld een bestanddeel vormt wel de mogelijkheid van een beroep op afwezigheid van alle schuld. Besluit SvF van 21 maart 2007, nr. CPP2006/2918M, artikel II, *V-N* 2007/17.14.

89. In de jurisprudentie zijn wel voorbeelden te vinden waarin de belastingkamer van de Hoge Raad dit lijkt te hebben gedaan, zie HR 6 november 1957, *BNB* 1957/319, HR 12 oktober 1988, *BNB* 1988/324, r.o. 5.3, HR 14 maart 2008, *BNB* 2008/144, *ECLI:NL:HR:2008:AU0837*, r.o. 5: "...in aanmerking genomen dat een bewustheid van belanghebbende van de kans dat een dealer onjuiste gegevens zou aanleveren, voor haar nog niet de mogelijkheid opende om de in een concreet geval door een dealer aangeleverde gegevens te verifiëren.". Zo ook J.P. Scheltens, *De Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Arnhem: Gouda Quint losbladig (mei 1978), p. 520, 521. Hofstra omschrijft het zojuist genoemde arrest van 6 november 1957 in zijn noot onder *BNB* 1985/71 echter als een "noodsprong" die door de invoering van de AWR niet meer noodzakelijk zou zijn.

de verdachte belastingplichtige door toepasselijkheid van een strafuitsluitingsgrond niet strafbaar is. De belastingrechter zal moeten oordelen dat er niet opzettelijk is gehandeld. Voor grove schuld geldt het voorgaande overigens niet, omdat in het strafrecht de elementen wederrechtelijkheid en verwijtbaarheid en daarmee de strafuitsluitingsgronden worden geacht in de schuld oftewel de culpa besloten te liggen.

Met de invoering van art. 5:5 Awb en art. 5:41 Awb hebben de strafuitsluitingsgronden met ingang van 1 juli 2009 een wettelijke basis in het bestuurlijke boeterecht en daarmee ook in het fiscale boeterecht gekregen. Hierdoor kan niet alleen afwezigheid van alle schuld, maar kunnen alle in het strafrecht bekende strafuitsluitingsgronden in het fiscale boeterecht van toepassing zijn.⁹⁰ Een beroep op de strafuitsluitingsgronden is op grond van de wettekst bij alle fiscale boetes mogelijk: er is geen onderscheid gemaakt tussen boetebepalingen zonder en boetebepalingen met opzet. Ook uit de parlementaire geschiedenis komt niet naar voren dat de wetgever een dergelijk onderscheid voor ogen heeft gestaan.⁹¹ Op grond hiervan ga ik ervan uit dat de strafuitsluitingsgronden met ingang van 1 juli 2009 niet alleen op boetes zonder opzet, maar ook op boetes met opzet van toepassing zijn. Dit brengt naar mijn mening mee dat er in het fiscale boeterecht geen reden meer is om het opzet wegens het ontbreken van strafuitsluitingsgronden anders in te vullen. Later in dit hoofdstuk, in paragraaf 3.4.3.3, en in het volgende hoofdstuk wordt hier op teruggekomen.

3.4 De subjectieve delictsbestanddelen

Uit de voorgaande paragrafen komt naar voren dat sinds de jaren '80 van de vorige eeuw het uitgangspunt dat de beginselen van het nationale strafrecht in het fiscale boeterecht niet van toepassing zijn, niet meer zo onverkort geldt. Bepaalde beginselen van het nationale strafrecht zijn ook op het boeterecht van toepassing geworden omdat ze rechtstreeks voortvloeien uit art. 6 EVRM of omdat ze door de wetgever zijn gecodificeerd.⁹² Veel verschillen tussen het fiscale straf- en boeterecht zijn daardoor verdwenen.

90. *Kamerstukken II 2003/04, 29702, 3 (MvT)*, p. 134.

91. *Kamerstukken II 2003/04, 29702, 3 (MvT)*, p. 134: "Net als bij strafrechtelijke overtredingen is schuld in de zin van verwijtbaarheid bij bestuursrechtelijk gesanctioneerde overtredingen doorgaans geen bestanddeel van het delict. Dit betekent dat het bestuursorgaan de verwijtbaarheid niet hoeft te bewijzen, maar deze mag veronderstellen als het daderschap vaststaat." *Kamerstukken II 2005/06, 29702, 7 (NV)*, p. 49: "Net zoals in het strafrecht, is schuld in de zin van verwijtbaarheid in het bestuursrecht meestal geen bestandsdeel van de overtreding (...). Dit staat los van het feit dat het ontbreken van verwijtbaarheid zal moeten leiden tot het achterwege laten van een bestuurlijke boete. Ook dit is in het strafrecht niet anders."

92. M.W.C. Feteris, 'Invloed van het strafrecht op het fiscale boeterecht', *WFR* 2015/7082, p. 140-144.

Daarnaast hebben de wetgever en de rechterlijke macht de intentie geuit om het fiscale boeterecht zoveel mogelijk op het strafrecht te laten aansluiten. De wetgever heeft in 2004 tijdens de parlementaire behandeling van de vierde tranche Awb uitgesproken dat het bestraffende bestuursrecht niet nodeloos moet afwijken van het strafrecht.⁹³ Een raadsheer van de belastingkamer van de Hoge Raad heeft in 2011 opgemerkt dat voor strafrechtelijke leerstukken, voor zover die doorwerken in het bestuurlijke boeterecht, in beginsel wordt aangesloten bij de rechtspraak van de strafrechter.⁹⁴ Deze aansluiting is in aantal arresten terug te vinden, zoals in het arrest over de redelijke termijn in de zin van art. 6 EVRM,⁹⁵ in het arrest over het vervallen van de bevoegdheid om een fiscale boete op te leggen⁹⁶ en in het arrest over toerekening van opzet en grove schuld aan een rechtspersoon.⁹⁷

Reeds eerder, in een arrest in 1999, heeft de belastingkamer van de Hoge Raad voor de invulling van de begrippen opzet en grove schuld in het fiscale boeterecht expliciet verwezen naar de invulling van deze begrippen in het strafrecht.⁹⁸ Dat wil overigens niet zeggen dat er vanaf 1999 geen verschillen meer bestonden.⁹⁹ De invulling van deze begrippen heeft in het fiscale boeterecht in eerste instantie immers binnen een eigen, niet door strafrechtelijke beginselen beheerste, context plaatsgevonden.

De aansluiting van het fiscale boeterecht op het strafrecht in het algemeen en de aansluiting van het opzetbegrip uit het fiscale boeterecht op dat uit het strafrecht in het bijzonder, is aanleiding geweest om het onderzoek naar de invulling van het opzetbegrip in het fiscale boete- en strafrecht op een bepaalde manier aan te pakken: niet alleen de invulling van het opzetbegrip in het fiscale strafrecht maar ook de invulling van het opzetbegrip in het fiscale boeterecht heb ik beoordeeld aan de hand van strafrechtelijke beginselen en dogmatiek.

Hierna, in de paragrafen 3.4 tot en met 3.6, wordt aan de hand van de leerstukken uit het strafrecht de invulling van het opzetbegrip in het fiscale

93. *Kamerstukken II* 2003/04, 29702, 3 (MvT), p. 125: "Uitgangspunt dient dan ook te zijn, dat het bestraffende bestuursrecht niet nodeloos moet afwijken van het strafrecht (...). Op een aantal essentiële punten wordt dan ook aangesloten bij het strafrecht."

94. Opmerking van M.W.C. Feteris, thans president van de Hoge Raad, aangehaald door L.J.A. Pieterse, 'Naar meer eenheid in het bestuursrecht', *WFR* 2011/6918, p. 1060.

95. HR 19 december 2008, *BNB* 2009/201, ECLI:NL:HR:2008:BD0191, r.o. 4.1.

96. HR 29 april 2011, *BNB* 2011/249, ECLI:NL:HR:2011:BN9685, r.o. 5.2.5.

97. HR 29 mei 2015, *BNB* 2015/146, ECLI:NL:HR:2015:1360, r.o. 2.4.2 en 2.4.4.

98. HR 22 september 1999, *BNB* 2000/122, ECLI:NL:HR:1999:AA2870, r.o. 3.

99. Anders: A-G Van Kalmthout die in een conclusie van 21 augustus 2002, ECLI:NL:PHR:2003:AE8092 in r.o. 3.4. overwoog dat kwade trouw in de zin van art. 16 AWR geen andere betekenis heeft dan het opzetbegrip in het algemene strafrecht, het fiscale strafrecht en het fiscale boeterecht. Zo ook Hof 's-Hertogenbosch 18 december 2009, ECLI:NL:GHSHE:2009:BL8895, dat in r.o. 4.1 heeft overwogen dat het in art. 67d AWR voorkomend begrip opzet geen andere betekenis toekomt dan elders in het (fiscale) straf- en boeterecht het geval is. Zo ver is het naar mijn mening (nog) niet.

straf- én boeterecht in beeld gebracht en worden de verschillen daartussen geïnventariseerd, nog zonder acht te slaan op de pleitbaar standpunt jurisprudentie. Aan de hand van de bevindingen kan ik vervolgens in hoofdstuk 4 onderzoeken welke rol de criteria die normaal voor de vaststelling van opzet gelden, in de fiscale boete- en strafjurisprudentie spelen als er sprake is van een pleitbaar standpunt.

Het pleitbare standpunt leidt in het fiscale boeterecht echter niet alleen tot afwezigheid van opzet, maar ook tot afwezigheid van grove schuld. Na een inleiding die zowel op opzet als op grove schuld ziet, wordt hierna daarom eerst ingegaan op het begrip grove schuld. Ook hierbij is het de bedoeling de invulling van dit begrip in beeld te brengen, zodat ik in het volgende hoofdstuk kan beschouwen welke rol de criteria die normaal voor de vaststelling van grove schuld gelden spelen als er sprake is van een pleitbaar standpunt.

3.4.1 *Opzet en grove schuld*

3.4.1.1 *Inleiding opzet en grove schuld*

Zowel in de fiscale straf- als in de fiscale vergrijpboetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte is opzet als bestanddeel opgenomen. Delictsomschrijvingen met het bestanddeel schuld oftewel culpa komen in het huidige fiscale strafrecht niet voor. In het fiscale boeterecht maakt schuld – in het fiscale boeterecht grove schuld genoemd – in de vergrijpboetebepalingen bij navordering en naheffing wel deel uit van de delictsomschrijving, als alternatief naast opzet.

De fiscale straf- en boetebepalingen kennen geen bijzondere vormen van schuld of opzet, zoals bijvoorbeeld roekeloosheid of het handelen met een oogmerk. Buiten het fiscale boeterecht bestaan in het belastingrecht wel andere geestesgesteldheidsbegrippen: kwade trouw in verband met de bevoegdheid tot navordering en schuld ten behoeve van de omkering van de bewijslast als is nagelaten om de vereiste aangifte te doen. Deze begrippen worden in het vierde gedeelte van dit hoofdstuk, in paragraaf 3.8, uitgewerkt.

Hierna wordt begonnen met de bespreking van het onderscheid tussen opzet en grove schuld. Vervolgens worden drie onderwerpen behandeld die zowel op opzet als op grove schuld betrekking hebben: het moment aan de hand waarvan moet worden beoordeeld of opzet of grove schuld aanwezig is, de vraag of het verschil maakt of opzet of grove schuld is gericht op een onjuiste belastingaangifte of op een onjuiste belastingheffing of -betaling en de toerekening van opzet of grove schuld van de gemachtigde aan de belastingplichtige.

3.4.1.2 Het onderscheid tussen opzet en grove schuld

Opzet en (grove) schuld vormen zowel in het strafrecht als in het fiscale boeterecht onderscheiden begrippen.¹⁰⁰

Bij grove schuld ontbreekt de wil van de belastingplichtige tot de mogelijk onjuiste belastingheffing of -betaling. De belastingplichtige wordt, ook al wilde hij niet dat de belastingheffing of -betaling onjuist was, vanuit het oogpunt van boeteoplegging echter toch verantwoordelijk gehouden omdat zijn gedrag in betekenende mate is afgeweken van de gedragsnorm, het gedrag dat van hem kon en mocht worden verwacht.

Bij opzet is zowel het willen als het weten steeds aanwezig. Bij volwaardig opzet heeft de belastingplichtige geweten en gewild dat de belastingaangifte, -heffing of -betaling onjuist was. Bij de ondergrens van opzet, voorwaardelijk opzet, heeft de belastingplichtige niet geweten en gewild dat de belastingaangifte, -heffing of -betaling onjuist was, maar wel geweten dat er een aanmerkelijke kans was dat de belastingaangifte, -heffing of -betaling onjuist zou zijn en die aanmerkelijke kans aanvaard oftewel gewild. Wanneer hierna van opzet wordt gesproken, wordt daaronder zowel volwaardig als voorwaardelijk opzet verstaan.

In tegenstelling tot bij schuld wordt bij opzet het vertoonde gedrag niet afgezet tegen het gedrag dat kon en mocht worden verwacht, maar gaat het om daadwerkelijk weten en willen. Dat neemt niet weg dat om dit weten en willen te bewijzen, het door de beschuldigde vertoonde gedrag aan de hand van algemene ervaringsregels en regels van algemene bekendheid kan worden geïnterpreteerd.¹⁰¹ Het onderscheid tussen het normativeren bij grove schuld (het vergelijken van het vertoonde gedrag met het gedrag dat van de beschuldigde kon en mocht worden verwacht) en het objectiveren bij opzet (het interpreteren van het door de beschuldigde vertoonde gedrag aan de hand van algemene ervaringsregels en regels van algemene bekendheid) kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden verduidelijkt.¹⁰²

100. De Hullu 2015, p. 284-287. HR 17 augustus 1998, *BNB* 1998/329, r.o. 3; HR 22 september 1999, *BNB* 2000/122, ECLI:NL:HR:1999:AA2870, r.o. 3. Als de inspecteur uitsluitend heeft gesteld dat de belastingplichtige opzettelijk heeft gehandeld, kan daaronder niet worden begrepen dat de belastingplichtige, als het opzet niet kan worden bewezen, grofschuldig heeft gehandeld. En als de inspecteur uitsluitend heeft gesteld dat de belastingplichtige grofschuldig heeft gehandeld, treedt de rechter buiten de rechtsstrijd door te oordelen dat opzet aannemelijk is gemaakt, HR 11 april 2003, *BNB* 2003/264, ECLI:NL:HR:2003:AE3220, r.o. 3.7.

101. P.J.H.M. Brouns, 'Een kleine inleiding in het opzet in het Wetboek van Strafrecht aan de hand van de rechtspraak van de Hoge Raad in de eerste helft van 2006', *DD* 2006/66, p. 942-944; De Hullu 2015, p. 230-231.

102. Nota bene: het objectiveren ten behoeve van het bewijs van opzet heeft niets te maken met de objectivering van het gevolgbestanddeel.

Een belastingplichtige blijkt de inkomsten uit een buitenlandse bankrekening, aangehouden in een land met een bankgeheim, niet in zijn aangifte inkomstenbelasting te hebben opgegeven.¹⁰³ Deze belastingplichtige doet een beroep op zijn zwijgrecht.

Het standpunt dat het aan de grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat er te weinig belasting is geheven, kan de inspecteur onderbouwen met de stelling dat de belastingplichtige had kunnen en moeten weten dat hij de inkomsten in zijn aangifte inkomstenbelasting moest opgeven. Hierbij wordt het gedrag dat de belastingplichtige heeft vertoond afgezet tegen het gedrag dat van hem kon en mocht worden verwacht.

Voor de onderbouwing van het standpunt dat het aan opzet van de belastingplichtige is te wijten dat er te weinig belasting is geheven, heeft de belastingkamer van de Hoge Raad in 2013 aanwijzingen gegeven. De belastingkamer heeft geoordeeld dat een belastingplichtige die een bankrekening aanhoudt in een land met een bankgeheim en die de inkomsten daaruit niet heeft opgegeven in zijn aangifte inkomstenbelasting, in het algemeen kan worden verondersteld zijn aangifte opzettelijk onjuist te hebben gedaan. De belastingkamer heeft in dat verband opgemerkt dat het van algemene bekendheid is dat dergelijke inkomsten in de aangifte inkomstenbelasting moeten worden opgegeven.¹⁰⁴ Hierbij is het vertoonde gedrag van de belastingplichtige niet, zoals bij grove schuld, afgezet tegen gedrag dat kon en mocht worden verwacht, maar is dit gedrag geïnterpreteerd met behulp van algemene ervaringsregels en regels van algemene bekendheid.

Voorts is naar mijn mening met ingang van 1 juli 2009 in het fiscale boeterecht een tweede onderscheid tussen opzet en grove schuld ontstaan. Met ingang van die datum hebben de strafuitsluitingsgronden met art. 5:5 Awb en art. 5:41 Awb een wettelijke basis in het fiscale boeterecht gekregen. Zoals hiervoor in paragraaf 3.3.2.5 uiteengezet, ga ik ervan uit dat de strafuitsluitingsgronden ook bij de vergrijpboetes van toepassing zijn geworden. Dit brengt naar mijn mening mee dat er in het fiscale boeterecht, zoals eerder in dit hoofdstuk in paragraaf 3.3.2.5 opgemerkt, in beginsel geen reden meer is om strafuitsluitingsgronden als het ware in het opzet te verwerken.

Voor grove schuld ligt dit anders. De strafuitsluitingsgronden worden volgens de gangbare opvatting in het strafrecht namelijk wel geacht in schuld oftewel culpa besloten te liggen. Voor grove schuld heeft de introductie van de strafuitsluitingsgronden in het fiscale boeterecht derhalve geen consequenties.

103. In dit voorbeeld wordt uitgegaan van belastingheffing op grond van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

104. HR 28 juni 2013, *BNB* 2013/207, *ECLI:NL:HR:2013:63*, r.o. 3.11.3.

3.4.1.3 *Moment aan de hand waarvan wordt vastgesteld of opzet of grove schuld aanwezig is*

De beoordeling of opzet aanwezig is, vindt in het fiscale strafrecht steeds plaats aan de hand van het moment van de delictsgedraging.¹⁰⁵ In het fiscale boeterecht lijkt dit uitgangspunt ook te worden gehanteerd.

Dit houdt voor het in art. 69 lid 2 AWR strafbaar gestelde doen van een onjuiste aangifte en voor de boete bij definitieve aanslag, art. 67d AWR, in dat opzet aanwezig moet zijn op het moment van het doen van de onjuiste aangifte.¹⁰⁶

Bij het in art. 69a AWR strafbaar gestelde ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen en bij de boete bij naheffing, art. 67f AWR, moet opzet of grove schuld aanwezig zijn op het moment van betalen.¹⁰⁷ Dit brengt bijvoorbeeld mee dat de inspecteur geen opzetboete bij naheffing kan opleggen aan een belastingplichtige die pas na de betalingstermijn heeft ontdekt dat de betaling als gevolg van een fout in de aangifte niet klopte, met als motivering dat die belastingplichtige na die ontdekking heeft nagelaten om de inspecteur van de onjuiste betaling op de hoogte te brengen of om alsnog te betalen.¹⁰⁸ De bewustheid dat de betaling onjuist is, is immers pas opgekomen na de delictsgedraging. Als het ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen voortvloeit uit een onjuiste aangifte zal het moment waarop opzet of grove schuld aanwezig is vaak samenvallen met het moment van het doen van de onjuiste aangifte.

Bij de boete bij navordering, art. 67e AWR, is, zoals hiervoor in paragraaf 3.2.2.1 besproken, de onjuiste heffing in de meeste gevallen het gevolg van een onjuiste aangifte. In die situatie moet opzet of grove schuld ook aanwezig zijn op het moment van het doen van de onjuiste aangifte.¹⁰⁹ Dit brengt bijvoorbeeld mee dat de inspecteur geen opzetboete bij navordering kan opleggen aan een belastingplichtige die pas na ontvangst van de definitieve aanslag heeft ontdekt dat zijn aangifte en als gevolg daarvan de aanslag niet klopte, met als motivering dat die belastingplichtige na die ontdekking heeft nagelaten hem

105. De Hullu 2009, p. 205.

106. HR (strafkamer) 4 september 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA5810, r.o. 3.6; HR (strafkamer) 14 september 2010, NJ 2010/503, ECLI:NL:HR:2010:BM8062, r.o. 3.5.

107. Hof 's-Hertogenbosch (belastingkamer) 18 juni 2010, ECLI:NL:GHSHE:2010:BN5544, r.o. 4.11-4.14. Anders: HR 8 januari 1986, BNB 1986/63, maar dit arrest is op grond van de invoering van art. 10a lid 3 AWR als achterhaald te beschouwen.

108. In deze situatie voorziet met ingang van 1 januari 2012 art. 10a lid 3 AWR onder bepaalde omstandigheden in de mogelijkheid om een boete op te leggen.

109. HR 14 maart 1979, BNB 1979/118: "... dat zij immers impliceert dat belanghebbende, toen hij zijn aangifte deed, niet wist dat de door hem ontvangen vergoeding tot zijn belastbaar inkomen behoorde hoedanige wetenschap voor opzet is vereist..."; HR 5 oktober 1983, BNB 1984/168; HR 3 december 2010, BNB 2011/59, ECLI:NL:HR:2010:BO5989, r.o. 3.6.1. en 3.6.2. Voorts: Hof Leeuwarden 13 april 2010, ECLI:NL:GHLEE:2010:BM1685, r.o. 4.6.

hiervan op de hoogte te brengen.¹¹⁰ De bewustheid dat de aangifte onjuist is, is immers pas opgekomen na de delictsgedraging. Zelfs in de situatie waarin de belastingplichtige vóór de ontvangst van de definitieve aanslag alsnog heeft ontdekt dat zijn ingediende aangifte onjuist was, maar heeft nagelaten de inspecteur daarvan op de hoogte te brengen, heeft de belastingkamer van de Hoge Raad geoordeeld dat de aanwezigheid van opzet moet worden beoordeeld naar het moment van het doen van de onjuiste aangifte.¹¹¹

Het moment aan de hand waarvan wordt beoordeeld of opzet of grove schuld aanwezig is, ligt derhalve bij de fiscale straf- en boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte meestal op het moment van het doen van de onjuiste aangifte. Dit neemt overigens niet weg dat gedragingen naderhand en de geestesgesteldheid waaronder zij zijn verricht wel een bepaald licht kunnen werpen op de geestesgesteldheid ten tijde van de delictsgedraging.¹¹²

3.4.1.4 *Opzet en grove schuld gericht op een onjuiste aangifte of op een onjuiste belastingheffing of -betaling*

Bij het in art. 69 lid 2 AWR strafbaar gestelde doen van een onjuiste aangifte en bij de boete bij definitieve aanslag, art. 67d AWR, moet het opzet zijn gericht op de onjuiste aangifte en niet op de onjuiste belastingheffing of -betaling. Bij de boetes bij navordering en naheffing, art. 67e AWR en art. 67f AWR, en bij het in art. 69a AWR strafbaar gestelde ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen moeten opzet en grove schuld zijn gericht op de onjuiste belastingheffing of -betaling en niet op de onjuiste aangifte.

De eerstgenoemde bepalingen hebben overigens wel een koppeling met de onjuiste belastingheffing of -betaling. Bij de boete bij definitieve aanslag is deze koppeling terug te vinden in de boetegrondslag. Bij het strafbaar gestelde doen van een onjuiste aangifte vindt de koppeling met de onjuiste belastingheffing of -betaling plaats door middel van het gevolgbestanddeel, de voorwaarde dat

110. Vergelijk Hof Amsterdam 11 maart 2005, V-N 2005/40.6, r.o. 5.2.

111. HR 3 december 2010, BNB 2011/59, ECLI:NL:HR:2010:BO5989, r.o. 3.6.1. Eerder: HR 13 augustus 2010, BNB 2010/296, ECLI:NL:HR:2010:BN3830, r.o. 4.2.3 (in verband met kwade trouw). J.A.R. van Eijdsen merkt in zijn noot onder BNB 2011/59, onder 6 naar mijn mening terecht op dat het moment van vaststelling van opzet wel na het indienen van de aangifte kan liggen als de belastingplichtige de onjuiste aanslag heeft veroorzaakt doordat hij ná het indienen van een juiste aangifte, maar vóór het vaststellen van de definitieve aanslag onjuiste informatie heeft verstrekt.

112. A-G Wortel, conclusie van 22 mei 2007, ECLI:NL:PHR:2007:BA5810, r.o. 18, A-G Aben, 8 juni 2010, ECLI:NL:PHR:2010:BM8062, r.o. 6.8; Hof Arnhem-Leeuwarden 8 mei 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:3673, r.o. 4.5.

het feit ertoe moet strekken dat te weinig belasting wordt geheven. Dit gevolgbestanddeel is geobjectiveerd, hetgeen wil zeggen dat het opzet er niet op hoeft te zien.¹¹³ Later in dit hoofdstuk, in paragraaf 3.5, wordt hier op teruggekomen.

Het is de vraag of het verschil tussen opzet op of grove schuld aan de onjuiste belastingaangifte of opzet op of grove schuld aan de onjuiste belastingheffing en -betaling tot een andere invulling van opzet of grove schuld leidt. Dit verschil ziet niet op het moment aan de hand waarvan wordt vastgesteld of opzet of grove schuld aanwezig is. Dat moment is namelijk, zoals hiervoor uiteengezet, bij de fiscale straf- en boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte meestal het moment van het doen van de onjuiste aangifte.

Naar mijn mening zal in situaties waarin de onjuiste belastingheffing of -betaling het gevolg is van een onjuiste aangifte, de geestesgesteldheid ten aanzien van de onjuiste aangifte in verreweg de meeste gevallen dezelfde zijn als de geestesgesteldheid ten aanzien van de onjuiste belastingheffing of -betaling.¹¹⁴ Wie onbewust een onjuiste aangifte doet, zal zich er ook niet bewust van zijn dat door zijn toedoen te weinig belasting wordt geheven of betaald. Wie zich bewust is van de mogelijkheid dat zijn aangifte onjuist is, zal in beginsel niet kunnen volhouden dat hij zich niet bewust is van de mogelijkheid dat er te weinig belasting zal worden geheven of betaald. Op dat laatste zijn uitsluitend bij de boete bij navordering uitzonderingen denkbaar, bijvoorbeeld in de situatie waarin de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte ervan overtuigd was dat de inspecteur de onjuiste aangifte toch niet zou volgen, omdat hij wist dat de inspecteur over contra-informatie beschikte of omdat hij over de aangifte in overleg was met de inspecteur.¹¹⁵ In deze uitzonderingsgevallen is er wel grove schuld aan of voorwaardelijk opzet op de onjuiste aangifte, maar niet per se ook grove schuld aan of voorwaardelijk opzet op de onjuiste belastingheffing.¹¹⁶

Het zojuist besproken verschil in de straf- en boetebepalingen brengt naar mijn mening in situaties waarin de onjuiste belastingheffing of -betaling het gevolg is van een onjuiste aangifte derhalve zelden een verschil in invulling van de begrippen opzet of grove schuld mee. Hierna spreek ik daarom in plaats van

113. HR 21 november 1938, B. 6825; HR 23 februari 1982, NJ 1982/647, r.o. 6; HR 26 juni 2001, ECLI:NL:HR:2001:ZD2493, r.o. 3.5-3.6.

114. Deze conclusie heeft consequenties voor de beantwoording van de vraag of de drempel voor de vaststelling van (voorwaardelijk) opzet hoger zou zijn als het gevolgbestanddeel niet geobjectiveerd zou zijn. Dit komt later in dit hoofdstuk, in paragraaf 3.5, aan de orde.

115. Vergelijk HR 14 juni 2000, BNB 2000/299, ECLI:NL:HR:2000:AA6204, r.o. 3.4. (een arrest in verband met kwade trouw, deze zaak kreeg een vervolg in HR 3 mei 2002, BNB 2002/230, ECLI:NL:HR:2002:AE2262, r.o. 4.2); HR 4 oktober 2002, BNB 2003/84, ECLI:NL:HR:2002:AE8365, r.o. 4.3 (ook een arrest in verband met kwade trouw).

116. Beschreven door I.R.J. Thijssen, 'Beboeting en navordering bij renseignering: enkele (on)mogelijkheden', WFR 2008/6762, p. 472.

opzet op of grove schuld aan de onjuiste belastingaangifte, -heffing of -betaling vaak uitsluitend van opzet op of grove schuld aan de onjuiste belastingaangifte.

De omstandigheid dat het opzet bij het strafbaar gestelde doen van een onjuiste aangifte op de onjuiste aangifte moet zijn gericht en het opzet bij de boetes bij navordering en naheffing op onjuiste belastingheffing of -betaling brengt ook niet mee, zoals in de fiscale literatuur wel wordt verondersteld, dat het opzet in de strafbepalingen kleurloos zou zijn en het opzet in de boetebepalingen boos.¹¹⁷ Zojuist is immers geconcludeerd dat de geestesgesteldheid ten aanzien van de onjuiste belastingaangifte en de geestesgesteldheid ten aanzien van de onjuiste belastingheffing of -betaling meestal dezelfde is. Bovendien wordt opzet boos doordat het is gericht op de strafbaarheid of wederrechtelijkheid, niet doordat het is gericht op een gevolg. Op de kleur van het opzet wordt later in dit hoofdstuk, in paragraaf 3.4.3.5, nog uitgebreid teruggekomen.

3.4.1.5 Geen toerekening van opzet en grove schuld

In het fiscale boeterecht kon, in tegenstelling tot in het strafrecht, opzet of grove schuld van de gemachtigde lange tijd zonder meer aan de belastingplichtige worden toegerekend.¹¹⁸ In 2006 heeft de belastingkamer van de Hoge Raad afstand genomen van de zogenoemde toerekeningsjurisprudentie, omdat deze in strijd is met de onschuldpresumptie.¹¹⁹ Vanaf dat moment kan de inspecteur niet meer volstaan met het bewijs van opzet of grove schuld van de gemachtigde, maar moet hij opzet of grove schuld van de belastingplichtige zelf bewijzen.

Vervolgens heeft de belastingkamer van de Hoge Raad in 2008 overwogen dat het inschakelen van een gerenommeerd kantoor het vermoeden rechtvaardigt dat de belastingplichtige aan zijn fiscale verplichtingen wenst te voldoen.¹²⁰ In 2009 heeft zij geoordeeld dat er bij een belastingplichtige die zich bij het doen van de aangifte heeft laten bijstaan door een gemachtigde die hij voor voldoende deskundig mocht houden en aan wiens taakvervulling hij

117. A.D. van Riel, 'Pleitbaar standpunt - toepassing in het fiscale strafrecht', *TFB* 2011/6, p. 11-14; L.A. de Blieck, J. de Blieck, E.A.G. van der Ouderaa, R.J. Koopman, S.C.W. Douma en J. Wortel 2013, p. 443. In De Blieck e.a. 2015 is dit standpunt niet meer terug te vinden.

118. HR 15 oktober 1947, *B.* 8412; HR 20 februari 1952, *B.* 9174; HR 20 mei 1981, *BNB* 1981/240; HR 15 juli 1988, *BNB* 1988/270, r.o. 4.7. In HR 15 juli 1988, *BNB* 1988/270, r.o. 4.7 heeft de belastingkamer van de Hoge Raad wel een uitzondering op de toerekening geformuleerd. Hiervoor was geen plaats als de belastingplichtige aantoonde dat hij in redelijkheid niet behoefde te twijfelen aan de fiscale aanvaardbaarheid van de mededelingen of adviezen van zijn gemachtigde.

119. HR 1 december 2006, *BNB* 2007/151, ECLI:NL:HR:2006:AU7741, r.o. 3.4. In verband met de beoordeling of er sprake is van kwade trouw in de zin van art. 16 AWR blijft toerekening van de geestesgesteldheid van de gemachtigde echter nog wel mogelijk. HR 23 januari 2009, *BNB* 2009/80, ECLI:NL:HR:2009:BD3566, r.o. 3.4.

120. HR 29 februari 2008, *BNB* 2008/156, ECLI:NL:HR:2008:BC5346, r.o. 3.5.3 (een overweging in verband met kwade trouw).

niet behoefde te twijfelen, geen aanleiding is tot het stellen van de algemene eis dat die belastingplichtige zich ook zelf in het belastingrecht heeft verdiept.¹²¹ Uit dit laatstgenoemde arrest is op te maken dat een belastingplichtige, als het gaat om de interpretatie en toepassing van het belastingrecht, in beginsel mag vertrouwen op zijn gemachtigde.

3.4.2 *Schuld als bestanddeel*

3.4.2.1 *Inleiding schuld*

Bij de invoering van het Wetboek van Strafrecht is uitsluitend voor delicten met een groot rechtsbelang naast een opzetvariant ook een schuldvariant in het leven geroepen.¹²² Vermogensdelicten vielen hier niet onder.¹²³ Ook in het fiscale strafrecht komen, zoals hiervoor opgemerkt, delictsomschrijvingen met schuld als bestanddeel niet voor.

In het fiscale boeterecht zijn opzet en grove schuld pas met ingang van de Tweede Wereldoorlog voor de toenmalige verhoging bij navordering van belang geworden. Tot de invoering van de AWR in het begin van de jaren '60 werden de woorden opzet en grove onachtzaamheid gebruikt. In de fiscale boetebepalingen van de AWR werden in plaats daarvan de woorden opzet en grove schuld opgenomen, zonder dat daarvoor een toelichting werd gegeven.¹²⁴ In de parlementaire behandeling voorafgaand aan de invoering van de AWR is over de invulling van het begrip grove schuld weinig opgemerkt, behalve dat de wetgever het onwenselijk vond dat vergrijpboetes konden worden belopen in gevallen van geringere laakbaarheid dan grove schuld.¹²⁵

Hierna wordt het fiscale grove schuldbegrip met behulp van de strafrechtelijke theorie over het schuldbegrip beoordeeld. Ik begin met de theorie uit het strafrecht en vertaal deze theorie vervolgens naar de boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte. Hoewel schuld en opzet in het strafrecht algemene leerstukken vormen, vindt de concrete invulling ervan namelijk steeds vanuit het desbetreffende delict plaats.¹²⁶

121. HR 13 februari 2009, *BNB* 2009/114, ECLI:NL:HR:2009:BH2586, r.o. 3.4.1, waarin de Hoge Raad een uitspraak van het Hof Arnhem van 4 september 2007, ECLI:NL:GHARN:2007:BB4903, met name r.o. 4.17, heeft gecasseerd. Herhaald in HR 23 september 2011, *BNB* 2011/262, ECLI:NL:HR:2011:BT2215, r.o. 3.2.

122. De Hullu 2015, p. 262, 266.

123. De Hullu 2015, p. 266, noot 361.

124. *Kamerstukken II* 1954/55, 4080, 3, p. 16-17 (MvT).

125. *Kamerstukken II* 1957/58, 4080, 29 (Nota inzake enige amendementen), p. 3.

126. De Hullu 2015, p. 263-266.

3.4.2.2 De gedragsnorm bij schuld in het strafrecht

Bij schuld is het willen afwezig en het weten in meer of mindere mate gemankeerd. De vraag is dan waar het verwijt aan de verdachte, gezien de afwezigheid van de wil en de gemankeerde bewustheid, op kan worden gebaseerd. Volgens de gangbare opvatting in het strafrecht steunt dit verwijt op het niet naleven van een norm van voorzichtig of zorgvuldig gedrag die had kunnen en moeten worden gevolgd.¹²⁷

Hoewel in de meeste delictsomschrijvingen van het Wetboek van Strafrecht uitsluitend het woord schuld is opgenomen, is volgens de parlementaire toelichting geen schuld maar grove schuld vereist.¹²⁸ Uitsluitend gedrag dat aanmerkelijk afwijkt van de gedragsnorm leidt tot schuld.¹²⁹

Omdat de gedragsnorm van voorzichtig of zorgvuldig handelen meestal niet rechtstreeks uit de delictsomschrijving is af te leiden, moet de strafrechter bij schulddelicten de toepasselijke onderliggende normen opsporen die in het concrete geval door de verdachte hadden moeten worden nageleefd. Die onderliggende normen kunnen ongeschreven of geschreven zijn, het kan buitenwettelijke normen betreffen of wettelijke normen waarvan de overtreding op haar beurt ook weer strafbaar kan zijn gesteld.¹³⁰

Door als uitgangspunt te hanteren dat de verdachte had moeten handelen zoals een met hem qua kennis en vaardigheden vergelijkbaar gemiddeld persoon, oftewel criteriumfiguur, onder dezelfde omstandigheden zou hebben gehandeld, wordt de uit de onderliggende normen samengestelde gedragsnorm toegesneden op de verdachte.¹³¹ Als de verdachte functioneel met een bepaalde verantwoordelijkheid heeft gehandeld, moet dat in het uitgangspunt worden meegenomen.¹³² Omdat voor schuld aanmerkelijke onvoorzichtigheid of onzorgvuldigheid is vereist, hoeft de verdachte niet te worden vergeleken met de meest voorzichtige of meest vaardige persoon.¹³³ Dit neemt niet weg dat bovengemiddelde kennis of vaardigheden in het individuele geval ook de verplichting meebrengt om daarvan gebruik te maken.¹³⁴

De gedragsnorm moet aansluiten bij in de maatschappij levende opvattingen over voorzichtig of zorgvuldig gedrag. Voorzichtig of zorgvuldig handelen,

127. De Jong 2004, p. 147-151; A.A. van Dijk, *Strafrechtelijke aansprakelijkheid heroverwogen. Over opzet, schuld, schuldsluitingsgronden en straf*, Apeldoorn/Antwerpen: Maklu 2008, p. 35-46; De Hullu 2015, p. 263-266.

128. De Hullu 2015, p. 263.

129. Van Dijk 2008, p. 62; De Hullu 2015, p. 264-265.

130. Van Dijk 2008, p. 40-46; De Hullu 2015, p. 263-266.

131. De Hullu 2015, p. 265.

132. De Garantenstellung. De Hullu 2015, p. 265.

133. De Hullu 2015, p. 263.

134. Van Dijk 2008, p. 45.

houdt niet in dat elk al dan niet bewust genomen risico moet worden vermeden. In hoeverre een risico is geoorloofd hangt af van de gedraging, de context van de gedraging, het nadeel van de gedraging en de grootte van het risico dat het nadeel intreedt.¹³⁵

Het strafrechtelijke schuldbegrip moet derhalve niet alleen steeds worden ingevuld door de feiten en omstandigheden van het desbetreffende geval, maar ook aan de hand van normen die op hun beurt moeten aansluiten bij in de maatschappij levende opvattingen over voorzichtig en zorgvuldig gedrag. Deze opvattingen en daarmee het strafrechtelijke schuldbegrip zijn voortdurend aan verandering onderhevig.¹³⁶ Dit brengt mee dat het strafrechtelijke schuldbegrip een weinig vastomlijnd en dynamisch begrip vormt.

3.4.2.3 De gedragsnorm bij grove schuld in het fiscale boeterecht

Vertaald naar het fiscale boeterecht houdt het begrip grove schuld bij de boete bij navordering en naheffing in dat een belastingplichtige vanuit het oogpunt van boeteoplegging voor de onjuiste belastingheffing of -betaling verantwoordelijk wordt gehouden, terwijl de wil van die belastingplichtige niet op die onjuiste heffing of betaling gericht is geweest. Omdat de wil tot de onjuiste heffing of betaling ontbreekt, steunt het verwijt op het niet naleven van een gedragsnorm van voorzichtig of zorgvuldig gedrag die de belastingplichtige had kunnen en moeten volgen.

Deze gedragsnorm wordt samengesteld met behulp van de onderliggende normen die voorafgaand en tijdens het doen van een aangifte in acht moeten worden genomen. Later in deze paragraaf wordt hier nader op ingegaan. Voorts wordt de gedragsnorm aan de hand van een criteriumfiguur toegesneden op de belastingplichtige.¹³⁷ Van een beursgenoteerd bedrijf kan en mag bijvoorbeeld meer worden verwacht dan van een kleine onderneming. Tot slot is van de gedragsnorm afwijkend gedrag op zich nog niet voldoende om in het fiscale

135. De Hullu 2015, p. 264-265.

136. De Jong 2004, p. 140-141.

137. Zie wat de invulling van de gedragsnorm uit onderliggende normen betreft ter illustratie: Hof Amsterdam 23 januari 2004, ECLI:NL:GHAMS:2004:AO3462, r.o. 5.2-5.5; Hof 's-Hertogenbosch 17 augustus 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:BA4961, r.o. 4.12; Hof Leeuwarden 11 mei 2007, ECLI:NL:GHEE:2007:BA5194, r.o. 4.5; Hof 's-Hertogenbosch 26 september 2007, ECLI:NL:GHSHE:2007:BC0094, r.o. 4.6-4.7; Hof Amsterdam 12 februari 2009, ECLI:NL:GHAMS:2009:BH5916, r.o. 2.4.2; Hof Amsterdam 15 april 2009, ECLI:NL:GHAMS:2009:BJ3205, r.o. 2.13.1; Hof Arnhem 17 maart 2009, ECLI:NL:GHARN:2009:BH7812, r.o. 4.5; Hof Arnhem 15 juni 2011, ECLI:NL:GHARN:2011:BQ9236, r.o. 4.27. Zie wat de criteriumfiguur betreft ter illustratie: HR 9 december 1987, *BNB* 1988/75, r.o. 4.6; Hof 's-Gravenhage 27 februari 1979, *BNB* 1980/147; Hof Arnhem 17 april 2007, ECLI:NL:GHARN:2007:BA3970, r.o. 5.7-5.11; Hof Amsterdam 14 januari 2010, ECLI:NL:GHAMS:2010:BL1525, r.o. 6.7; Hof Amsterdam 20 januari 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BP4630, r.o. 4.11 en 4.13.

boeterecht tot grove schuld te komen. Voor grove schuld is een in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid vereist.¹³⁸

Ten behoeve van de samenstelling van de gedragsnorm zijn in het belastingrecht verschillende onderliggende normen aan te wijzen.¹³⁹ Hierbij maak ik een onderscheid tussen normschendingen die leiden tot feitelijke onjuistheden en normschendingen die leiden tot onjuistheden die voortkomen uit onjuiste interpretatie of toepassing van het recht.

Feitelijke onjuistheden kunnen bijvoorbeeld zijn veroorzaakt door het niet naleven van onderliggende geschreven, al dan niet wettelijke normen met betrekking tot het voeren en bewaren van de administratie, zoals bijvoorbeeld de bewaarplicht van art. 52 lid 4 AWR.¹⁴⁰ Daarnaast kunnen feitelijke onjuistheden zijn veroorzaakt doordat de belastingplichtige niet de zorgvuldigheid heeft gehanteerd die van hem kan en mag worden verwacht, bijvoorbeeld bij het overnemen van gegevens in de aangifte.

Onjuistheden die voortkomen uit onjuiste interpretatie of toepassing van het recht kunnen zijn ontstaan doordat de belastingplichtige, in strijd met de zorgvuldigheid die van hem kan en mag worden verwacht, geen onderzoek heeft gedaan naar de toepasselijke bepalingen uit het belastingrecht.¹⁴¹ Deze onderzoeksplicht lijkt in het fiscale boeterecht niet hoog afgesteld. Volgens de belastingkamer van de Hoge Raad kan onjuiste interpretatie of toepassing van belastingrecht pas leiden tot grove schuld als er voor de desbetreffende belastingplichtige redelijkerwijs aanleiding zou moeten zijn om te vermoeden dat de aangifte onjuist is.¹⁴² Of van een dergelijke aanleiding kan worden

138. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft reeds in een arrest van 16 mei 1956, *BNB* 1956/208 geoordeeld dat schuld of onachtzaamheid onvoldoende zijn, er moet sprake zijn van grove schuld of onachtzaamheid. In een arrest van 23 juni 1976, *BNB* 1976/199 heeft de belastingkamer daaraan toegevoegd dat er sprake moet zijn van een in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid. Deze formulering heeft de belastingkamer van de Hoge Raad in arresten van 4 juli 1990, *BNB* 1991/131, r.o. 4.2. en 10 juni 2011, *BNB* 2011/224, *ECLI:NL:HR:2011:BQ7628*, r.o. 3.3. herhaald.

139. A.O. Lubbers en E. Poelmann, 'Afbakeningsproblemen rondom 'grote schuld' en 'opzet', *TFB* 2007/02, p. 61-64.

140. Dit kan normen betreffen waarvan de overtreding ook zelf beboetbaar of strafbaar is gesteld.

141. A-G Van Soest merkte in een conclusie voorafgaand aan HR 5 oktober 1983, *BNB* 1984/168 in r.o. 7 op: "De rechter die over de feiten oordeelt, wordt daarbij niet zelden voor de taak gesteld te oordelen over het inzicht dat van de belastingplichtige, met zijn geestelijke en maatschappelijke ontwikkeling, omtrent het belastingrecht en omtrent de relevante feiten verlangd mag worden.", Lubbers en Poelmann 2007, p. 61-64.

142. HR 14 maart 1979, *BNB* 1979/118: "... terwijl zij zonder meer niet vermag te verklaren, waarom belanghebbende toen (hij zijn aangifte deed, MK) dermate zwaarwegende gronden zou hebben gehad om te veronderstellen dat die vergoeding tot zijn belastbaar inkomen zou kunnen behoren, dat het nalaten zich daaromtrent zekerheid te verschaffen hem als een grove, dat wil zeggen: een in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid zou moeten worden aangerekend."; HR 2 juni 1982, *BNB* 1982/186. R.E.C.M. Niessen, 'Ambtelijk verzuim, pleitbaar standpunt en andere verhalen in verband met lijfrente en levensverzekering', *WFR* 1989/5866, p. 526.

gesproken, hangt af van de desbetreffende belastingplichtige, de toepasselijke wet- en regelgeving en de overige omstandigheden van het geval.¹⁴³ Een toegankelijke voorlichting door de belastingdienst of een andere gezaghebbende instantie, een eerdere correctie of waarschuwing door de inspecteur, eerdere ervaringen van die belastingplichtige met de desbetreffende wet- en regelgeving en de mate van ingewikkeldheid van de wet- en regelgeving kunnen daarbij een rol spelen, maar bijvoorbeeld ook de omstandigheid dat de belastingplichtige een zodanige transactie is aangegaan dat onderzoek op zijn plaats was, of de omstandigheid dat hij een op het eerste gezicht ongeloofwaardige interpretatie of een advies van een onbetrouwbare bron heeft gevolgd.¹⁴⁴

In de literatuur is opgemerkt dat het subjectieve oordeel van de rechter, ontleend aan diens kennis omtrent de in de maatschappij levende gevoelens, doorslaggevend zal zijn voor het oordeel dat er aanleiding was om te vermoeden dat de aangifte onjuist is.¹⁴⁵ Dit sluit aan bij de hiervoor in paragraaf 3.4.2.2 gemaakte opmerking dat schuld niet alleen wordt ingevuld door de feiten en omstandigheden van het geval, maar ook wordt ingevuld aan de hand van normen die aansluiten bij in de maatschappij levende opvattingen.

Voor het ontbreken van grove schuld geldt niet als voorwaarde dat de onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht pleitbaar is. Het is

143. Illustratief is naar mijn mening Hof Amsterdam 20 januari 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BP4630, r.o. 4.13: "Het zich niet of niet voldoende informeren door een inhoudingsplichtige kan onder omstandigheden dermate ernstig zijn dat aan de desbetreffende inhoudingsplichtige het verwijt van grove schuld kan worden gemaakt. Of dit het geval is hangt af van de omstandigheden van het geval, waarbij van belang kunnen zijn de voorlichting die door de Belastingdienst of door de beroepsorganisatie(s) waartoe de desbetreffende inhoudingsplichtige behoort is verstrekt (...). Daarbij geldt als uitgangspunt dat hoe hoger (in absolute bedragen) de verstrekte kostenvergoedingen per werknemer zijn en/of naarmate het aantal werknemers aan wie de vergoedingen wordt uitbetaald hoger is, op het gebied van de informatieplicht meer van de inhoudingsplichtige mag worden verlangd. Ook de aard van het door de inhoudingsplichtige uitgeoefende bedrijf speelt een rol. Zo zal van inhoudingsplichtigen die zich bezig houden met dienstverlening op juridisch gebied meer mogen worden gevraagd als het gaat om de uitleg van wetsbepalingen en door het bestuursorgaan daaromtrent verschaft voorlichting."

144. Zie wat de toelichting betreft bijvoorbeeld HR 2 juni 1982, *BNB* 1982/186; Hof Arnhem 20 mei 2004, ECLI:NL:GHARN:2004:AP1452, r.o. 9; Hof Leeuwarden 8 juni 2007, ECLI:NL:GHLLE:2007:BA7115, r.o. 4.3, Hof Amsterdam 12 februari 2009, ECLI:NL:GHAMS:2009:BH5916, r.o. 2.4.2, wat de correctie of waarschuwing door de inspecteur betreft bijvoorbeeld Hof 's-Hertogenbosch 30 november 2000, ECLI:NL:GHSHE:2000:AA9159, r.o. 4.6; Hof 's-Hertogenbosch 17 juni 2004, ECLI:NL:GHSHE:2004:AQ9819, r.o. 4.14, wat eerdere toepassing van de wet- en regelgeving betreft bijvoorbeeld Hof 's-Hertogenbosch 4 oktober 2000, ECLI:NL:GHSHE:2000:AA7649, r.o. 4, wat de mate van ingewikkeldheid van de regelgeving betreft bijvoorbeeld Hof Amsterdam 21 april 2004, ECLI:NL:GHAMS:2004:AO8472, r.o. 4.2, wat de tot onderzoek nopende transactie betreft bijvoorbeeld Hof Arnhem 20 december 2002, ECLI:NL:GHARN:2002:AF3880, r.o. 4.10 en wat de ongeloofwaardige interpretatie of advies betreft HR 9 december 1987, *BNB* 1988/75, r.o. 4.6; Hof 's-Hertogenbosch 24 september 2010, ECLI:NL:GHSHE:2010:BP4015, r.o. 4.9.

145. Niessen 1989, p. 526: "Van des rechters kennis omtrent de in de maatschappij levende gevoelens wordt veel gevegd!"

voldoende dat de belastingplichtige redelijkerwijs niet had hoeven te vermoeden dat zijn aangifte onjuist is.

3.4.2.4 Onbewuste schuld en bewuste schuld

In het strafrecht kan schuld worden onderscheiden in onbewuste schuld en bewuste schuld.¹⁴⁶ Ik noem dit onderscheid om duidelijk te maken dat de vaststelling dat de belastingplichtige zich er bewust van is dat de belastingheffing of -betaling mogelijk onjuist is vanuit het strafrecht gezien niet steeds tot voorwaardelijk opzet hoeft te leiden, maar ook op bewuste schuld kan neerkomen.

Vertaald naar het fiscale boeterecht is de belastingplichtige zich er bij onbewuste schuld ten tijde van het doen van de aangifte niet van bewust geweest dat de belastingheffing of -betaling onjuist zou zijn. Bij bewuste schuld is de belastingplichtige zich wel van deze mogelijkheid bewust geweest. Hij heeft die onjuiste belastingheffing of -betaling echter niet gewild, maar is er ten onrechte van uitgegaan dat de belastingheffing of -betaling toch wel juist zou zijn.

Bij het zojuist gemaakte onderscheid kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een werkgever die kosten van een werknemer heeft vergoed zonder te verifiëren of in verband met die vergoeding loonbelasting moest worden ingehouden. Als de werkgever ten onrechte geen loonbelasting heeft ingehouden, omdat hij niet wist dat de kostenvergoedingen als loon moeten worden beschouwd, terwijl hij dat wel had kunnen en moeten weten, kan worden gesproken van onbewuste schuld. Als de werkgever wel heeft vermoed dat bepaalde kostenvergoedingen mogelijk als loon moeten worden beschouwd, maar er ten onrechte van uit is gegaan dat deze kostenvergoedingen toch niet tot het loon zouden behoren, kan worden gesproken van bewuste schuld.

De termen onbewuste en bewuste schuld worden in de fiscale boeteprocédure niet gebruikt. De beslissingen waarin tot grove schuld is geconcludeerd, betreffen veruit het meest situaties van onbewuste schuld. Situaties van bewuste schuld komen maar weinig voor.¹⁴⁷ Ik veronderstel dat dit zo is, omdat in het fiscale boeterecht snel tot voorwaardelijk opzet wordt geconcludeerd als de belastingplichtige zich er bewust van is geweest dat de belastingaangifte, -heffing of -betaling mogelijk onjuist was. Op het onderscheid tussen bewuste schuld en voorwaardelijk opzet wordt later in dit hoofdstuk, bij de bespreking van voorwaardelijk opzet, teruggekomen.

146. De Hullu 2015, p. 262-263. De Hullu merkt in noot 332 op dat tijdens de parlementaire behandeling van het Wetboek van Strafrecht in de negentiende eeuw is gezegd dat bewuste schuld een hogere graad van schuld dan onbewuste schuld vormt. In de literatuur wordt volgens hem de strafwaardigheid van bewuste schuld niet hoger ingeschat.

147. Zie bijvoorbeeld Hof 's-Hertogenbosch 30 maart 2001, ECLI:NL:GHSHE:2001:AB1528, r.o. 4.7; Hof 's-Hertogenbosch 22 april 2008, ECLI:NL:GHSHE:2008:BD5025, r.o. 4.19; Hof Arnhem 3 juni 2009, ECLI:NL:GHARN:2009:BI7464, r.o. 4.6.

3.4.3 Opzet als bestanddeel

3.4.3.1 Inleiding opzet

Bij de invoering van het Wetboek van Strafrecht is als uitgangspunt gehanteerd dat de delictsomschrijvingen met een subjectief bestanddeel van het bestanddeel opzet werden voorzien.¹⁴⁸ Ook in het fiscale strafrecht hebben de strafbepalingen met een subjectief bestanddeel bijna altijd opzetdelicten gevormd.¹⁴⁹

In het fiscale boeterecht zijn opzet en grove schuld pas met ingang van de Tweede Wereldoorlog voor de destijds geldende verhoging bij navordering van belang geworden. Tijdens de parlementaire behandeling van de AWR in de jaren '50 van de vorige eeuw is over de invulling van het opzetbegrip niets opgemerkt.¹⁵⁰ In de parlementaire toelichting bij de wetgeving die uiteindelijk in 1998 tot de invoering van de vergrijpboetes van art. 67d AWR, art. 67e AWR en art. 67f AWR heeft geleid, heeft de wetgever opgemerkt dat grove schuld, voorwaardelijk opzet en opzet in het fiscale boeterecht vertrouwde begrippen zijn. Voorwaardelijk opzet maakt volgens de wetgever niet alleen in het strafrecht, maar ook in het fiscale boeterecht deel uit van het begrip opzet. Verder heeft de wetgever verwezen naar de bestaande fiscale boetejurisprudentie.¹⁵¹ De belastingkamer van de Hoge Raad heeft in vervolg hierop in 2007 geoordeeld dat aan het opzetbegrip in de in 1998 ingevoerde boetebepaling bij definitieve aanslag geen andere betekenis wordt toegekend dan overigens in het fiscale boeterecht.¹⁵²

Hierna wordt het begrip opzet in het fiscale straf- en boeterecht beoordeeld met behulp van de strafrechtelijke theorie over het opzetbegrip. Ik begin steeds met de theorie uit het strafrecht en vertaal deze theorie vervolgens naar de straf- en boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte. Zoals eerder opgemerkt vindt, hoewel opzet en schuld in het strafrecht algemene leerstukken vormen, de concrete invulling ervan immers steeds vanuit het desbetreffende delict plaats.¹⁵³

148. De Hullu 2015, p. 262.

149. Met uitzondering blijktbaar van strafbepalingen in de besluitenwetgeving uit de Tweede Wereldoorlog, aldus *Kamerstukken II* 1954/55, 4080, 3 (MvT), p. 28.

150. *Kamerstukken II* 1954/55, 4080, 3 (MvT), p. 16-17.

151. *Kamerstukken II* 1988/89, 21058, 3 (MvT), p. 16; *Kamerstukken II* 1993/94, 23470, nr. 3 (MvT), p. 44. *Kamerstukken II* 1997/98, 24800, 7 (NV), p. 2-3.

152. HR 22 juni 2007, BNB 2007/292, ECLI:NL:HR:2007:BA7728, r.o. 3.2.3.

153. Brouns 2006, p. 941-942; De Hullu 2015, p. 226-228. G.J.M.E. de Bont, 'Opzet in fiscaal boeten strafrecht', *TFB* 2002/6, p. 6 spreekt in verband met opzet van een "conceptuele inkleuring". Rb. Zwolle-Lelystad (sector straf) 13 september 2005, ECLI:NL:RBZLY:2005:AU2558 overweegt dat aan het opzetbegrip in het fiscale strafrecht een eigen karakter toekomt.

3.4.3.2 Opzet: weten en willen

Opzet vormt volgens de heersende leer in het strafrecht een individuele geestesgesteldheid.¹⁵⁴ Bij opzet moeten het weten en het willen steeds beide aanwezig zijn, hoewel de mate waarin elk van deze componenten aanwezig moet zijn afhankelijk is van de opzetvorm en kan variëren per delict.¹⁵⁵

De verklaring van de verdachte over zijn weten en willen vormt bij opzet in beginsel de informatiebron bij uitstek. Een verdachte hoeft op grond van zijn zwijgrecht zijn geestesgesteldheid echter niet kenbaar te maken. Als hij zich wel uitlaat over hetgeen hij heeft geweten en gewild, kunnen zijn uitlatingen moeilijk controleerbaar zijn. Het bewijs van opzet kan in deze situaties worden geleverd door het vertoonde gedrag, in het licht van de feiten en omstandigheden, aan de hand van algemene ervaringsregels en regels van algemene bekendheid te duiden in termen van weten en willen, oftewel door, zoals hiervoor in paragraaf 3.4.1.2 uiteengezet, te objectiveren. De noodzaak om bij opzet te objectiveren houdt derhalve verband met het bewijs van het opzet, niet met de invulling van het begrip opzet.¹⁵⁶

3.4.3.3 Opzet en de strafuitsluitingsgronden

In het algemene en fiscale strafrecht is, zodra het weten en willen of de bewuste aanvaarding van de aanmerkelijke kans zijn bewezen, de conclusie dat er sprake is van opzet in beginsel onontkoombaar.¹⁵⁷ Een strafuitsluitingsgrond neemt het opzet niet meer weg, maar houdt slechts in dat er, zoals hiervoor in paragraaf 3.3.1.3 besproken, ondanks de vervulling van de delictsomschrijving toch niet onrechtmatig of toch verontschuldigbaar is gehandeld. Als gevolg van een negatieve beantwoording van de derde materiële vraag blijft de strafrechtelijke aansprakelijkheid dan alsnog achterwege en kan geen straf worden opgelegd.

Hiervoor, in paragraaf 3.3.2.5, heb ik opgemerkt dat ik ervan uitga dat de strafuitsluitingsgronden met ingang van 1 juli 2009 ook op de vergrijpboetes van toepassing zijn geworden. Dit houdt naar mijn mening in dat ook in het fiscale boeterecht met ingang van 1 juli 2009 de conclusie dat er sprake is van opzet in beginsel onontkoombaar is, zodra is bewezen dat de belastingplichtige op het moment van het doen van de aangifte heeft geweten en gewild dat de

154. Y. Buruma in zijn noot onder NJ 2003/552, punt 3; Van Dijk 2008, p. 340; De Hullu 2015, p. 230-231.

155. Van Dijk 2008, p. 341; De Hullu 2015, p. 226-228.

156. Van Dijk 2008 maakt op p. 234 een onderscheid tussen opzet als materieel begrip en het bewijs van opzet. De omstandigheid dat opzet bewezen kan worden aan de hand van algemene ervaringsregels houdt niet in dat het materiële opzetbegrip door algemene ervaringsregels wordt bepaald.

157. Van Dijk 2008, p. 330, 366.

aangifte onjuist is of bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat de aangifte onjuist is.¹⁵⁸ Straffeloosheid kan in dat geval ook in het fiscale boeterecht vervolgens nog worden bereikt door middel van een strafuitsluitingsgrond. Dit brengt mee dat, als met het bewust innemen van een pleitbaar, maar mogelijk onjuist standpunt alle vereisten voor voorwaardelijk opzet zouden zijn vervuld, de belastingkamer van de Hoge Raad in beginsel niet meer kan concluderen tot het ontbreken van voorwaardelijke opzet. In de hoofdstukken 4 en 6 wordt hier nog uitgebreid op teruggekomen.

3.4.3.4 De plaats van het bestanddeel opzet in de delictsomschrijving

Bij de samenstelling van het Wetboek van Strafrecht heeft de wetgever bewust voor de plaats van het opzet in de delictsomschrijvingen gekozen. Hij heeft hierbij als uitgangspunt gehanteerd dat opzet betrekking heeft op alle bestanddelen die na het woord opzet in de delictsomschrijving zijn opgenomen.¹⁵⁹

Een zogenoemd geobjectiveerd bestanddeel is een bestanddeel dat aan het opzetvereiste is onttrokken. Dit bestanddeel moet nog steeds worden bewezen, maar het opzet hoeft daar niet op te zijn gericht. Het strafrecht kent geen algemene regels om te bepalen wanneer een bestanddeel moet zijn geobjectiveerd. Een bestanddeel kan zijn geobjectiveerd door de plaatsing van dat bestanddeel vóór het opzetvereiste, maar de objectivering kan ook zijn gebaseerd op de wetsgeschiedenis.¹⁶⁰ De in de delictsomschrijving van art. 69 lid 2 AWR opgenomen voorwaarde dat het feit, het doen van de onjuiste aangifte, ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, vormt, ook al is die voorwaarde ná het bestanddeel opzet in de delictsomschrijving geplaatst, een geobjectiveerd bestanddeel. Dit houdt in dat het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte weliswaar tot onjuiste belastingheffing moet kunnen

158. Ik veronderstel dat de wetgever zich er niet van bewust is geweest dat de strafuitsluitingsgronden van invloed zijn op de invulling van het opzetbegrip. De wetgever heeft echter wel de systematiek van bestanddelen en elementen aanvaard: *Kamerstukken II 2003/04, 29702, 3* (MvT), p. 134: "Net als bij strafrechtelijke overtredingen is schuld in de zin van verwijtbaarheid bij bestuursrechtelijk gesanctioneerde overtredingen doorgaans geen bestanddeel van het delict. Dit betekent dat het bestuursorgaan de verwijtbaarheid niet behoeft te bewijzen, maar deze mag veronderstellen als het daderschap vaststaat." *Kamerstukken II 2005/06, 29702, 7* (NV), p. 49: "Net zoals in het strafrecht, is schuld in de zin van verwijtbaarheid in het bestuursrecht meestal geen bestandsdeel van de overtreding (...). Dit staat los van het feit dat het ontbreken van verwijtbaarheid zal moeten leiden tot het achterwege laten van een bestuurlijke boete. Ook dit is in het strafrecht niet anders." Uit die systematiek van bestanddelen en elementen vloeit een andere invulling van het opzetbegrip voort.

159. *Kamerstukken II 1878/79, 110, 3* (MvT), p. 45: "terwijl met gelijke zorg de plaats is gekozen, die het woord opzettelijk in elke zinsnede inneemt, in dier voege dat het, waar het gebezigd wordt, steeds de gehele omschrijving beheerscht van het strafbare feit, zooals die daarna volgt." Brouns 2006, p. 935; De Hullu 2015, p. 221-222.

160. De Hullu 2015, p. 221-222.

leiden, maar dat het opzet niet op die onjuiste belastingheffing hoeft te zijn gericht.¹⁶¹ In paragraaf 3.5 wordt hier op teruggekomen.

3.4.3.5 De kleur van opzet

3.4.3.5.1 Kleurloos opzet in het strafrecht

In het strafrecht is het uitgangspunt dat het opzet kleurloos is. Dit houdt in dat het opzet beperkt blijft tot de bestanddelen van de desbetreffende delictomschrijving. Het opzet hoeft niet, buiten de delictomschrijving om, te zijn gericht op de strafbaarheid of wederrechtelijkheid van het strafbare feit.¹⁶² Voor de vaststelling dat opzettelijk een onjuiste aangifte is gedaan is derhalve niet noodzakelijk dat wordt bewezen dat de belastingplichtige wist dat het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte strafbaar of wederrechtelijk was.

Het opzet hoeft ook niet te zijn gericht op het schenden van een in de delictomschrijving als bestanddeel opgenomen wettelijke verplichting. Delictomschrijvingen met dergelijke bestanddelen komen veel voor in de ordeningswetgeving, met name in de Wet op de economische delicten (WED), maar ook in art. 69 lid 1 AWR, bijvoorbeeld bij de strafbaarstelling van het opzettelijk nalaten een administratie te voeren overeenkomstig de daaraan door de belastingwet gestelde eisen.

De strafkamer van de Hoge Raad heeft over delictomschrijvingen met deze bestanddelen in 1952 bepaald dat de opzettelijke gedraging en de feitelijke vaststelling dat met die gedraging de in de delictomschrijving opgenomen wettelijke verplichting is geschonden, voldoende zijn voor de vervulling van de delictomschrijving.¹⁶³ Om bij de zojuist genoemde strafbaarstelling uit art. 69 lid 1 AWR te blijven: het is voldoende dat de belastingplichtige opzettelijk een administratie voerde en dat die administratie niet voldeed aan de in art. 52 AWR gestelde eisen. Voor de vaststelling van het opzet hoeft niet komen vast te staan dat de belastingplichtige zich er bewust van is geweest dat hij met zijn wijze van administreren de verplichting van art. 52 AWR heeft geschonden.

In de literatuur wordt ervan uitgegaan dat het opzet in het fiscale strafrecht ook kleurloos is.¹⁶⁴ De strafkamer van de Hoge Raad heeft dit in een arrest in 2007 bevestigd in een zaak waarin de zojuist bij wijze van voorbeeld besproken schending van de administratieplicht ten laste was gelegd.¹⁶⁵ In een conclusie voorafgaand aan dit arrest heeft A-G Vellinga betoogd dat het

161. HR 21 november 1938, B. 6825; HR 23 februari 1982, NJ 1982/647, r.o. 6; HR 26 juni 2001, ECLI:NL:HR:2001:ZD2493, r.o. 3.5-3.6.

162. De Hullu 2015, p. 222-224.

163. HR 18 maart 1952, NJ 1952/314 en NJ 1952/315.

164. P.J. Wattel, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 1989, p. 124; M. Kessler in zijn noot onder JIN 2007/325.

165. HR 24 april 2007, NJ 2007/544, ECLI:NL:HR:2007:AZ8783, r.o. 3.3, herhaald in een niet fiscale zaak door HR 21 april 2009, NJ 2009/210, ECLI:NL:HR:2009:BH2684, r.o. 4.2.

kleurloze opzet bij delictsomschrijvingen waarbij de schending van een wettelijke verplichting als een bestanddeel is opgenomen, geen onderscheidend vermogen heeft. In de ordeningswetgeving zijn namelijk vaak gedragingen strafbaar gesteld die per definitie opzettelijk plaatsvinden, maar waarvan het door de ingewikkelde wet- en regelgeving niet op voorhand duidelijk hoeft te zijn dat zij wederrechtelijk zijn.¹⁶⁶ De strafkamer van de Hoge Raad heeft dit betoog echter naast zich neergelegd en onder verwijzing naar de jurisprudentie uit 1952 geoordeeld dat het opzet niet op schending van de wettelijke administratieplicht hoeft te zien.

3.4.3.5.2 *Opzet op een onjuiste aangifte in het fiscale strafrecht*

In art. 69 lid 2 AWR is het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij belastingwet voorziene aangifte strafbaar gesteld. In deze strafbaarstelling zijn de woorden onjuist of onvolledig na het bestanddeel opzettelijk in de delictsomschrijving opgenomen. Dit houdt in dat het opzet niet alleen betrekking heeft op het doen van een aangifte, maar ook op het onjuist of onvolledig doen van die aangifte.¹⁶⁷

Het is de vraag of de kleurloosheid van het opzet zo ver gaat dat het opzet toch niet op de onjuistheid van de aangifte zou hoeven te zijn gericht. Dit zou de strafbaarstelling van het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte een grote reikwijdte geven. Het doen van een aangifte is bijna altijd een opzettelijke (en meestal ook een verplichte) handeling. Als het opzet niet op de onjuistheid zou hoeven te zien, zou bijna iedere onjuiste aangifte zonder meer tot een strafbaar feit kunnen leiden.

Uit twee arresten van de strafkamer van de Hoge Raad over het moment aan de hand waarvan moet worden bepaald of opzet aanwezig is, maak ik op dat het opzet wel op de onjuistheid van de aangifte moet zijn gericht. In een arrest uit 2007 heeft de strafkamer geoordeeld dat het enkele feit dat een verdachte belastingplichtige later heeft erkend dat een belastingaangifte onjuist of onvolledig is, nog niet meebrengt dat hij van meet af aan opzet op de onjuistheid of onvolledigheid van die aangifte heeft gehad.¹⁶⁸ Dit oordeel is herhaald in een arrest uit 2010 waarin de strafkamer heeft overwogen dat de omstandigheden dat de verdachte belastingplichtige zich er ná het indienen van de belastingaangifte bewust van was dat die belastingaangifte onjuist was

166. Conclusie A-G Vellinga HR 13 februari 2007, NJ 2007/544, ECLI:NL:PHR:2007:AZ8783.

167. W.E.C.A. Valkenburg, 'Nadere eisen in verband met het bewijs van voorwaardelijk opzet', *FED* 2003/415, p. 2262-2263.

168. HR 4 september 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA5810, r.o. 3.6. Het openbaar ministerie lijkt in het cassatiemiddel wel van kleurloos opzet te zijn uitgegaan, zo is op te maken uit de conclusie van A-G Wortel, ECLI:NL:PHR:2007:BA5810, overweging 14: "Betoogd wordt dat het Hof opzettelijk handelen ten aanzien van alle in de tenlastelegging genoemde aandelen (bedoeld zal zijn: bestanddelen, MK) had behoren aan de nemen omdat ten aanzien van al die aangiften vaststaat dat verzoeker niet heeft voldaan aan zijn wettelijke verplichting om binnen de termijn inhoudelijk juiste en volledige aangiften te doen, of ten minste door middel van een suppletie-aangifte juiste en volledige gegevens te verschaffen."

en vervolgens achterwege heeft gelaten om een aanvulling op zijn aangifte te doen, nog niet meebrengt dat er sprake is geweest van opzet ten tijde van het doen van de aangifte.¹⁶⁹ Als het opzet niet op de onjuistheid van de aangifte zou hoeven te zijn gericht, zou ook niet van belang zijn op welk moment de verdachte belastingplichtige zich er van bewust is geweest dat de aangifte onjuist is.¹⁷⁰

De onjuistheid van de aangifte kan feitelijk zijn of juridisch. In een belasting-aangifte worden feitelijke vragen gesteld die zonder rechtstoepassing zijn te beantwoorden, zoals bijvoorbeeld de vraag om opgave te doen van bankrekeningen. Daarnaast worden in een belastingaangifte vragen gesteld die uitsluitend na rechtstoepassing kunnen worden beantwoord, zoals bijvoorbeeld de vraag voor welk bedrag een beroep wordt gedaan op de deelnemingsvrijstelling.¹⁷¹ De onjuistheid van de aangifte kan derhalve feitelijk zijn, zoals bijvoorbeeld het niet opgeven van het saldo van een buitenlandse bankrekening, maar kan ook het gevolg zijn van een onjuiste interpretatie of toepassing van het recht, zoals bijvoorbeeld het ten onrechte toepassen van de deelnemingsvrijstelling op een dividenduitkering die is ontvangen van een buitenlandse hybride vennootschap.¹⁷²

Het is vervolgens de vraag of het vereiste dat er tijdens het doen van de aangifte opzet op de onjuistheid van die aangifte is geweest zich beperkt tot opzet op feitelijke onjuistheden of dat dit vereiste zich ook uitstrekt tot opzet op onjuistheden die voortvloeien uit een onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht. Het lijkt ongerijmd dat bij feitelijke onjuistheden wel opzet op de onjuistheid is vereist, maar bij onjuistheden als gevolg van onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht niet. Bij deze laatstgenoemde onjuistheden kan echter weer de vraag worden gesteld, hoe het opzet bij dergelijke onjuistheden zich verhoudt tot het uitgangspunt dat het opzet kleurloos is. Geredeneerd vanuit dit uitgangspunt zou het opzet van de belastingplichtige immers niet hoeven te zijn gericht op de schending van de bepalingen uit het belastingrecht. Dat zou dan betekenen dat iedere

169. HR 14 september 2010, NJ 2010/503, ECLI:NL:HR:2010:BM8062, r.o. 3.5.

170. F. de Jong en E. Sikkema, 'Subjectieve bestanddelen', in: F.G.H. Kristen e.a. (red.), *Bijzonder strafrecht*, Den Haag: Boom Lemna 2011, p. 404.

171. Wattel 1989, p. 55: "Een zekere beperking is voorts gelegen in de omstandigheid dat het om onjuistheden in de opgave van feiten moet gaan. Aangezien het aangifteformulier om feiten vraagt, ziet art. 68 AWR niet op onjuiste fiscaal-juridische stellingen. Het is echter nauwelijks of niet mogelijk aangifte te doen zonder feiten fiscaal te moeten interpreteren."; Valkenburg en Van der Werff 2014, p. 61: "Art. 7 lid 1 AWR bepaalt dat bij de aangifte opgave wordt gevraagd van gegevens (...). De door de fiscus gevraagde informatie ziet derhalve op feiten. Het probleem is evenwel dat wil men weten welke feiten voor de fiscus relevant zijn deze als het ware eerst fiscale interpretatie behoeven."; G. Toifl, *Der subjektive Tatbestand im Steuer- und Steuerstrafrecht. Wissen, Wollen, Absicht und Irrtum bei der Besteuerung des Einkommens*, Wien: LexisNexis 2010, p. 178.

172. Vergelijk A-G Aben, conclusie van 7 juni 2011, ECLI:NL:PHR:2012:BQ8596, r.o. 11.6-11.7.

onjuistheid als gevolg van onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht tot een strafbaar feit kan leiden, ongeacht of de belastingplichtige van die onjuistheid wist en die onjuistheid wilde.

Uit de jurisprudentie maak ik op dat het opzet ook op onjuistheden moet zijn gericht die het gevolg zijn van onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht. Dit komt naar voren uit twee hofuitspraken waarin aan de hand van regels van algemene bekendheid werd onderbouwd dat de verdachte zich ervan bewust moest zijn geweest dat bepaalde inkomsten belastbaar waren en dus moesten worden aangegeven.¹⁷³ Een dergelijke motivering is uitsluitend noodzakelijk als voor de vaststelling van het opzet is vereist dat het opzet ook ziet op onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht. Daarnaast komt dit naar voren uit een arrest uit 2005 waarin de strafkamer van de Hoge Raad het opzetoordeel van het hof ongemoeid liet, omdat op goede gronden was onderbouwd dat de belastingplichtige bekend was met de juiste toepassing van het belastingrecht.¹⁷⁴

Tot slot heeft de strafkamer van de Hoge Raad in 2012 weliswaar een pleitbaar standpunt verweer afgewezen, maar zij lijkt het wel te hebben opgevat als een verweer dat is gericht tegen het bewijs van het opzet.¹⁷⁵ De behandeling van het verweer dat een mogelijk onjuist maar pleitbaar standpunt over de interpretatie of toepassing van het belastingrecht is ingenomen als bewijsverweer houdt naar mijn mening impliciet in dat het opzet ook op onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht moet zien.¹⁷⁶ Als het opzet niet op onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht zou hoeven te zien, zou het immers voor het bewijs van het opzet ook niet relevant zijn dat de verdachte belastingplichtige ervan uit is gegaan dat de door hem gevolgde interpretatie of toepassing pleitbaar is.¹⁷⁷

Ik moet toegeven dat de strafkamer van de Hoge Raad tot nu toe niet expliciet heeft overwogen dat het opzet op het doen van een onjuiste aangifte ook op de onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht moet zien. Daar staat tegenover dat zij ook niet heeft geoordeeld dat dit opzet daar niet op hoeft te zijn gericht. Bovendien zou, zoals hiervoor opgemerkt, het uitgangs-

173. HR 30 oktober 1984, *NJ* 1985/320, r.o. 7.1; HR 28 januari 1986, *FED* 1988/34, r.o. 12.

174. HR 8 februari 2005, *ECLI:NL:HR:2005:AR3719*, r.o. 3.4-3.5.

175. HR 6 maart 2012, *NJ* 2012176, *ECLI:NL:HR:2012:BQ8596*, r.o. 7.3-7.4.

176. De Bont 2002, p. 9-10; G.J.M.E. de Bont en J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2007', *TFB* 2007/8, p. 21; A-G Aben, conclusie van 7 juni 2011, *ECLI:NL:PHR:2012:BQ8596*, r.o. 11.6-11.7.

177. Om die reden hoeft het pleitbare standpunt bij niet fiscale delicten niet dezelfde consequenties te hebben als bij fiscale delicten, vergelijk A-G Knigge, conclusie van 27 januari 2009, *ECLI:NL:PHR:2009:BH1472*, r.o. 16-17: "Het middel borduurt vervolgens voort op de stelling dat er een pleitbaar standpunt is ingenomen en hoe in belastingzaken daarmee wordt omgegaan. Het middel faalt reeds omdat (...) boos opzet (...) niet (is, MK) vereist."; Rb. 's-Hertogenbosch 1 juli 2008, *ECLI:NL:RBSHE:2008:BD5788*; Hof Amsterdam 23 december 2011, *ECLI:NL:GHAMS:2011:BU9237*, r.o. 4.1.4.

punt dat het opzet niet op onjuistheden als gevolg van onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht hoeft te zien tot een ongerijmd resultaat leiden nu het opzet zonder twijfel wel op feitelijke onjuistheden moet zien.

Op grond van het bovenstaande neem ik aan dat het opzet op het doen van een onjuiste aangifte ook het opzet op onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht omvat en daardoor niet kleurloos is, maar door de specifieke delictsomschrijving gekleurd.¹⁷⁸ Een rechtvaardiging voor deze kleuring is te vinden in de ingewikkeldheid van het belastingrecht.¹⁷⁹ Aan het eind van deze paragraaf wordt hier nog op teruggekomen.

Het opzet hoeft naar mijn mening overigens niet te zijn gericht op schending van specifieke bepalingen uit het belastingrecht. De belastingplichtige hoeft uitsluitend te weten dat de aangifte als gevolg van onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht onjuist is, niet wát er nu precies onjuist is geïnterpreteerd of toegepast.

Het uitgangspunt dat het opzet op de onjuistheid van de aangifte moet zijn gericht en daarmee ook op onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht, brengt nog niet mee dat een pleitbaar standpunt het opzet in het fiscale strafrecht per definitie wegneemt. De omstandigheid dat de verdachte belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte bewust een pleitbaar en daarmee mogelijk onjuist standpunt heeft ingenomen, sluit immers niet uit dat hij bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat de aangifte onjuist is.¹⁸⁰ Later in dit hoofdstuk bij de bespreking van het voorwaardelijk opzet wordt hier uitvoeriger op teruggekomen. Een pleitbaar standpunt verweer kan echter uitsluitend als een verweer dat is gericht tegen het bewijs van het opzet worden opgevat als het opzet op onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht ziet.¹⁸¹ Als het opzet daar niet op zou hoeven te zien zou het, zoals zojuist opgemerkt, voor de vaststelling van opzet ook niet relevant zijn of de verdachte belastingplichtige wist of meende te weten dat de door hem gevolgde interpretatie of toepassing van het recht pleitbaar is.

178. Zo ook: De Bont 2002, p. 9-10, met de motivering dat beide uitzonderingen op kleurloos opzet die door de strafkamer van de Hoge Raad in HR 18 maart 1952, NJ 1952/314 en NJ 1952/315 zijn genoemd, van toepassing zijn; De Jong en Sikkema 2011, p. 401-406; De Hullu 2015, p. 226. Anders: A-G Hofstee, conclusie van 9 december 2014, ECLI:NL:PHR:2014:2838, r.o. 25.

179. Y. Buruma in zijn noot onder NJ 2007/544, conclusie A-G Vellinga 13 februari 2007, NJ 2007/544, ECLI:NL:PHR:2007:AZ8783, conclusie A-G Hofstee 9 december 2014, ECLI:NL:PHR:2014:2838, r.o. 25.

180. J.W. IJssink, 'Enkele gedachten over het fiscale pleitbare standpunt in strafzaken', in: L.J.A. Pieterse (red.), *Draaicirkels van formeel belastingrecht*, Amersfoort: Sdu 2009, p. 207-208; Valkenburg en Van der Werff 2014, p. 40.

181. De Bont 2002, p. 9-10; De Bont en Sitsen 2007, p. 21; De Jong en Sikkema 2011, p. 405-406; Valkenburg en Van der Werff 2014, p. 36.

Zoals hiervoor in paragraaf 3.4.3.1 opgemerkt, vindt de concrete invulling van het opzetbestanddeel steeds vanuit de desbetreffende delictsomschrijving plaats. De hiervoor besproken kleuring van het opzet is derhalve niet van toepassing op het gehele fiscale strafrecht, maar wordt veroorzaakt door de desbetreffende strafbaarstelling. Dit roept de vraag op waar het opzet in het met ingang van 2014 ingevoerde art. 69a AWR, waarin het opzettelijk ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen van een aangiftebelasting strafbaar is gesteld, op moet zijn gericht. Later in dit hoofdstuk, in paragraaf 3.4.3.5.4, wordt hier op teruggekomen.

De bijzondere gerichtheid van het opzet bij sanctiebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte doet zich niet alleen in het Nederlandse strafrecht en, zoals hierna zal blijken, in het Nederlandse boeterecht voor. In de Verenigde Staten en Oostenrijk moet het opzet in soortgelijke strafbepalingen ook zien op onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht. In de Verenigde Staten is dit uitgemaakt in de jurisprudentie. Het United States Supreme Court is reeds in de jaren '30 van de vorige eeuw ten behoeve van het fiscale strafrecht afgeweken van het uitgangspunt in het federale algemene strafrecht dat de vereiste willfulness, een vorm van opzet, kleurloos is.¹⁸² Deze jurisprudentie geldt ondanks kritiek in de literatuur nog steeds.¹⁸³ In Oostenrijk is in de fiscale strafwetgeving een bepaling opgenomen op grond waarvan het opzet in het fiscale strafrecht een eigen, van het Oostenrijkse algemene strafrecht afwijkende, invulling heeft.¹⁸⁴ Als het opzet niet ziet op een onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht wordt gesproken van een Verbotsirrtum dat opzet uitsluit.¹⁸⁵ In beide landen wordt de ingewikkeldheid van het belastingrecht als rechtvaardiging voor de afwijking van het algemene strafrecht aangevoerd.¹⁸⁶

In Duitsland lijkt het opzet in het fiscale strafrecht ook te moeten zien op onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht. Volgens het Bundesgerichtshof, de Duitse equivalent van de Hoge Raad, moet een belastingplichtige op grond van de zogenoemde Steueranspruchtstheorie zich bewust zijn geweest

182. United States vs Murdock, 290 U.S. 389 (1933). "Congress did not intend that a person, by reason of a bona fide misunderstanding as to his liability for the tax, as to his duty to make a return (...) should become a criminal by his mere failure to measure up to the prescribed standard of conduct (...). It follows that the respondent was entitled to the charge he requested with respect to his good faith and actual belief...".

183. Bevestigd in Cheek vs United States, 498 U.S. 192 (1991). J. Strauss, 'Nonpayment of taxes: when ignorance of the law is an excuse', *Akron law review* 1992 winter/spring, p. 611-633; M.C. Winings, 'Ignorance is bliss, especially for the tax evader', *Journal of Criminal Law and Criminology* 1993-3 fall, p. 575-603.

184. Toifl 2010, p. 239.

185. Para. 9 FinStrG.

186. United States vs Murdock, 290 U.S. 389 (1933); Toifl 2010, p. 239.

van het ontstaan en de hoogte van de mogelijke belastingverplichting.¹⁸⁷ Het maakt voor deze bewustheid niet uit of het ontstaan en de hoogte van de belastingverplichting (mede) voortvloeit uit interpretatie of toepassing van het belastingrecht. De Steueranspruchstheorie lijkt derhalve ook een zekere kleuring van het opzet met zich mee te brengen.¹⁸⁸

3.4.3.5.3 Boos opzet in het fiscale boeterecht?

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft zich nog niet expliciet uitgelaten over de vraag of in het fiscale boeterecht boos of kleurloos opzet het uitgangspunt is.

In de fiscale literatuur wordt ervan uitgegaan dat het opzet in het fiscale boeterecht boos is. De reden hiervoor zou zijn dat het opzet in het fiscale boeterecht niet op een gedraging zou zijn gericht, maar op een gevolg, de onjuiste belastingheffing of -betaling.¹⁸⁹ In dat geval zou er echter een verschil moeten ontstaan tussen het opzet bij de vergrijpboetes bij navordering en naheffing en het opzet bij de vergrijpboete bij definitieve aanslag. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft echter, zoals hiervoor in paragraaf 3.4.3.1 opgemerkt, geoordeeld dat het opzetbegrip in de laatstgenoemde boetebepaling geen andere invulling heeft dan overigens in het fiscale boeterecht.¹⁹⁰ Bovendien wordt opzet, zoals eerder opgemerkt, niet boos door de gerichtheid op het gevolg, maar door de gerichtheid op de strafbaarheid of wederrechtelijkheid.

In de jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad is niet terug te vinden dat voor de vaststelling van opzet moet worden bewezen dat de belastingplichtige wist dat zijn gedraging, zoals het doen van een onjuiste

187. BGH 5 maart 1986, 2 StR 666/85; BGH 8 september 2011, 1 StR 38/11, rdnr. 19: "Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs gehört zum Vorsatz der Steuerhinterziehung, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will (...) es genügt, dass der Täter die Verwirklichung der Merkmale des gesetzlichen Tatbestands für möglich hält und billigend in Kauf nimmt ...".

188. Ondanks deze jurisprudentie is het in de Duitse literatuur omstreden of het niet weten dat het belastingrecht onjuist wordt geïnterpreteerd of toegepast een Tatbestandsirrtum inhoudt, als gevolg waarvan het opzet vervalt, of een Verbotsirrtum, dat slechts als het onvermeidbaar is – als aan voorwaarden is voldaan die overeenkomen met de voorwaarden die voor verontschuldgbare rechtsdwaling gelden – tot straffeloosheid leidt. C.J.M. Safferling, *Vorsatz und Schuld. Subjektive Täterelemente im deutschen und englischen Strafrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck 2008, p. 150-152; Toifl 2010, p. 252; K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht – Ein systematischer Grundriß*, Köln: Verlag Otto Schmidt 2013; p. 1271-1272. C.J.M. Safferling, K. Tipke en J. Lang stellen dat het niet weten "slechts" een Verbotsirrtum inhoudt. Het Bundesgerichtshof heeft de vraag in BGH 8 september 2011, 1 StR 38/11, rdn. 22 en 23 opgeworpen maar niet beantwoord.

189. Van Riel 2011, p. 12; De Bleeck e.a. 2013, p. 443. In De Bleeck e.a. 2015 is dit standpunt niet meer terug te vinden.

190. HR 22 juni 2007, BNB 2007/292, ECLI:NL:HR:2007:BA7728, r.o. 3.2.3.

aangifte, strafbaar of wederrechtelijk was. Ik ga er daarom van uit dat ook in het fiscale boeterecht het opzet niet boos is.

Uit de jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad is wel op te maken dat het opzet in de boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte op onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht moet zien, oftewel is gekleurd door de delictsomschrijving.¹⁹¹ Daarnaast volgt de kleuring van het opzet uit de jurisprudentie waarin is geoordeeld dat het pleitbare standpunt tot het ontbreken van opzet leidt.¹⁹² Als, zoals hiervoor gezegd, het opzet niet op onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht zou hoeven te zien, zou het voor het bewijs van het opzet ook niet relevant zijn dat die onjuiste interpretatie of toepassing pleitbaar is.¹⁹³ Zowel het opzet in art. 67d AWR, het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte, het opzet in art. 67e AWR, het opzettelijk veroorzaken van een onjuiste belastingheffing als het opzet in art. 67f AWR, het opzettelijk ten onrechte niet¹⁹⁴ of gedeeltelijk niet betalen, moet derhalve zijn gericht op de onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht.

Het voorgaande houdt echter niet in dat het opzet in het gehele fiscale boeterecht moet zijn gericht op onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht. De concrete invulling van het opzetbestanddeel vindt immers steeds plaats vanuit de desbetreffende delictsomschrijving.

3.4.3.5.4 *Opzet op het ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen van een aangiftebelasting*

Hiervoor heb ik mij afgevraagd waar het opzet in het in art. 69a AWR strafbaar gestelde opzettelijk ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen van een

191. HR 14 maart 1979, *BNB* 1979/118: "... dat zij immers impliceert dat belanghebbende, toen hij zijn aangifte deed, niet wist dat de door hem ontvangen vergoeding tot zijn belastbaar inkomen behoorde hoedanige wetenschap voor opzet is vereist."; HR 7 september 1988, *BNB* 1988/319, r.o. 4.4; HR 30 september 1998, *BNB* 1999/17, r.o. 3.4; HR 11 oktober 2002, *BNB* 2003/4, ECLI:NL:HR:2002:AE8730, r.o. 3.3; HR 3 december 2010, *BNB* 2011/59, ECLI:NL:HR:2010:BO5989, r.o. 3.4.1 (overweging in verband met kwade trouw). De vraag of het opzet op de onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht moet zien, wordt zelden gesteld, zie bij wijze van uitzondering – en niet passend bij de wijze waarop het opzet door de belastingkamer van de Hoge Raad wordt ingevuld – Hof 's-Hertogenbosch 8 april 2008, ECLI:NL:GHSHE:2008:BD3367, r.o. 4.7.

192. Zie bijvoorbeeld HR 11 juli 1984, *BNB* 1984/268, r.o. 4; HR 23 september 1992, *BNB* 1993/193, r.o. 3.3.6; HR 8 februari 2002, *BNB* 2002/150, ECLI:NL:HR:2002:AD9105, r.o. 3.3.

193. Van Riel 2011, p. 12.

194. HR 11 januari 2013, *BNB* 2013/63, ECLI:NL:HR:2013:BY8091, r.o. 2.3. In deze zaak was nagelaten te betalen en ook, ondanks een waarschuwing, nagelaten om aangifte te doen (dit blijkt niet uit het zojuist genoemde arrest, maar maak ik op uit de daaraan voorafgaande uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 25 september 2009, ECLI:NL:GHSHE:2009:BK5480, r.o. 2.4). Door het pleitbaar standpunt verweer te beschouwen als een bewijsverweer dat is gericht tegen opzet, is de belastingkamer van de Hoge Raad er impliciet van uitgegaan dat het opzet bij het nalaten om te betalen ook op onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht moet zijn gericht.

aangiftebelasting op moet zijn gericht. De strafkamer van de Hoge Raad heeft zich hier nog niet over uitgelaten.

De strafbepaling van art. 69a AWR is nagenoeg gelijklopend aan de fiscale boetepaling van art. 67f AWR. In het fiscale boeterecht moet het opzet in deze laatstgenoemde bepaling, zoals in de vorige paragraaf uiteengezet, zien op onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht. Deze kleuring van het opzet kan als volgt worden beredeneerd. Bij aangiftebelastingen vloeit de verplichting om de verschuldigde belasting te betalen, zoals hiervoor in de paragrafen 3.2.2.2 en 3.2.3 uitgewerkt, voort uit de wet. De belastingplichtige moet aan de hand van zijn belastingaangifte uit eigen beweging de door hemzelf berekende belastingschuld betalen. In verband met deze betalingsverplichting kan het noodzakelijk zijn dat een belastingplichtige het belastingrecht interpreteert en toepast, niet alleen ten behoeve van de berekening van de belastingschuld, maar ook voor de beantwoording van de vraag of hij inderdaad wel belastingplichtig is en voor de beantwoording van de vraag of zich belastbare feiten hebben voorgedaan. In dit opzicht verschilt een belastingplichtige die de juiste belastingschuld moet betalen niet van een belastingplichtige die een juiste belastingaangifte moet doen: beiden kunnen om aan hun verplichting te voldoen zijn genoodzaakt om het belastingrecht te interpreteren en toe te passen. Op grond hiervan is het gerechtvaardigd dat het opzet op het ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen van een aangiftebelasting, of dat het opzet in art. 67f AWR is of het opzet in art. 69a AWR, in navolging van het opzet op het doen van een onjuiste aangifte ook op onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht ziet.

Hierna ga ik er daarom vanuit dat het opzet in art. 69a AWR ook op de onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht moet zijn gericht.

3.4.3.5.5 Rechtsdwaling en opzet op onjuistheid in het fiscale straf- en boeterecht
Zoals hiervoor in paragraaf 3.4.3.5.1 besproken is kleurloos opzet in het strafrecht het uitgangspunt. Voor opzet is voldoende dat opzettelijk is gehandeld, opzet op de strafbaarheid of wederrechtelijkheid van de gedraging is doorgaans niet vereist. De omstandigheid dat een verdachte dwaalde over de strafbaarheid of wederrechtelijkheid van zijn opzettelijk verrichte gedraging staat derhalve in beginsel niet aan de vaststelling van opzet in de weg. In dat geval kan nog wel de schulduitsluitingsgrond verontschuldigbare rechtsdwaling van toepassing zijn.¹⁹⁵ De verdachte heeft dan weliswaar opzettelijk gehandeld, maar niet verwijtbaar. Als gevolg van een negatieve beantwoording van de derde materiële vraag blijft de strafrechtelijke aansprakelijkheid dan alsnog achterwege.

195. Een vorm van afwezigheid van alle schuld, voor het eerst door de Hoge Raad (strafkamer) geaccepteerd in HR 22 november 1949, NJ 1950/180.

Voor een succesvol beroep op verontschuldigbare rechtsdwaling is vereist dat de verdachte in geen enkel opzicht kan worden verweten dat hij dwaalde over het recht. Dit houdt in dat hij voldoende inspanningen moet hebben verricht om het recht te kennen. Daarnaast is vereist dat hij in de overtuiging verkeerde dat zijn gedraging was geoorloofd.¹⁹⁶ Om dit duidelijk te maken kom ik weer terug op de belastingplichtige die heeft nagelaten een administratie te voeren overeenkomstig de daaraan door de belastingwet gestelde eisen. Voor de vaststelling van opzet is voldoende dat de belastingplichtige opzettelijk een administratie voerde en dat die administratie niet voldeed aan de door de wet gestelde eisen. Dat de belastingplichtige zich er bewust van is geweest dat hij met zijn wijze van administreren in strijd met deze wettelijke eisen heeft gehandeld, hoeft niet komen vast te staan. Als de belastingplichtige zich daar niet van bewust is geweest, kan hij onder omstandigheden nog wel een succesvol beroep op verontschuldigbare rechtsdwaling doen. Daarvoor is niet alleen vereist dat hij niet wist dat zijn administratie niet voldeed aan de wettelijke eisen, maar ook dat hij aannemelijk kan maken dat hij op goede gronden, bijvoorbeeld op basis van een bevestiging van de inspecteur dat zijn administratie prima in orde was, in de overtuiging verkeerde dat zijn administratie wel voldeed aan de wettelijke eisen.

Het opzet in de straf- en vergrijpboetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte hoeft weliswaar niet te zijn gericht op de strafbaarheid of wederrechtelijkheid, maar moet wel zien op onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht. Dit heeft bij deze straf- en boetebepalingen consequenties voor de behandeling van een beroep op verontschuldigbare rechtsdwaling.

Als wordt vastgesteld dat de belastingplichtige heeft geweten en gewild of bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat het belastingrecht in zijn aangifte onjuist werd geïnterpreteerd of toegepast, is er geen ruimte meer voor een succesvol beroep op verontschuldigbare rechtsdwaling als schulduitsluitingsgrond.¹⁹⁷ Tegenover deze vaststelling kan een belastingplichtige immers niet meer volhouden dat hij over het belastingrecht heeft gedwaald en dat hij in de overtuiging heeft verkeerd dat zijn gedraging geoorloofd was. Omgekeerd, als een belastingplichtige aannemelijk kan maken dat hij over het belastingrecht heeft gedwaald en in de overtuiging heeft verkeerd dat zijn gedraging geoorloofd was, is het niet meer mogelijk opzet te bewijzen. In dat geval kan immers niet meer worden vastgesteld dat de belastingplichtige heeft geweten en gewild of bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat het belastingrecht in zijn aangifte onjuist is geïnterpreteerd of toegepast. Anders

196. De Hullu 2015, p. 366-368. HR 9 maart 2004, NJ 2004/675, ECLI:NL:HR:2004:AO1490, r.o. 3.5.

197. Hof 's-Hertogenbosch 18 maart 2008, ECLI:NL:GHSHE:2008:BC7234, r.o. F.1.3 io. G.1-G.2. De cassatiemiddelen tegen dit arrest zijn met art. 81 RO afgedaan, HR 14 september 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM7500.

gezegd: bij een beroep op verontschuldigbare rechtsdwaling bij de straf- en vergrijpboetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte komt de rechter aan de beoordeling van de derde materiële vraag, de vraag naar de toepassing van de strafuitsluitingsgronden niet toe, omdat de behandeling van dit beroep steeds in de vaststelling van het opzet opgaat.^{198 199} Verontschuldigbare rechtsdwaling heeft hier als schulduitsluitingsgrond geen toegevoegde waarde.

Deze constatering is niet eenduidig in de fiscale strafjurisprudentie terug te vinden. In zaken waarin het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte ten laste is gelegd zijn er uitspraken van de rechter in feitelijke instantie waarin het beroep op verontschuldigbare rechtsdwaling inderdaad is behandeld als een verweer dat is gericht tegen het bewijs van opzet. Er zijn echter ook uitspraken waarin dit beroep is behandeld in het kader van de beoordeling van de derde materiële vraag, met toetsing aan de hiervoor genoemde voorwaarden voor verontschuldigbare rechtsdwaling.²⁰⁰

In het fiscale boeterecht zijn de zeldzame beroepen op verontschuldigbare rechtsdwaling door de belastingrechter in feitelijke instantie ook beoordeeld aan de hand van de voorwaarden die gelden voor verontschuldigbare rechtsdwaling.²⁰¹

In de laatstgenoemde fiscale straf- en boete uitspraken is dit beroep niet gehonoreerd. Dat is niet vreemd omdat, zoals zojuist opgemerkt, het niet goed denkbaar is dat de belastingplichtige, nadat het opzet is vastgesteld, nog aan de voorwaarden zou kunnen voldoen dat hij heeft gedwaald en in de overtuiging heeft verkeerd dat zijn gedraging geoorloofd was.²⁰²

Omdat de schulduitsluitingsgrond verontschuldigbare rechtsdwaling bij de straf- en vergrijpboetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte geen toegevoegde waarde heeft, heeft het bij deze straf- en boetebepalingen ook geen zin het pleitbaar standpunt verweer als een beroep op verontschuldigbare rechtsdwaling aan te merken. Later in dit hoofdstuk, bij

198. A-G Jörg, 17 mei 2005, *NJ* 2006/234, ECLI:PHR:2005:AT5834, r.o. 32: "Nu (...) verzoeker opzettelijk wederrechtelijk handelde, kan het beroep op rechtsdwaling niet meer tot succes leiden. Van degene wiens opzet op wederrechtelijk handelen is bewezen kan immers niet meer worden gezegd dat aannemelijk is dat hij heeft gehandeld in een verontschuldigbare bewustheid ten aanzien van de ongeoorloofdheid van de hem verweten gedraging."

199. Vergelijk het hiervoor in paragraaf 3.4.3.5.2 genoemde *Tatbestandsirrtum*.

200. Bewijsverweer: Hof 's-Hertogenbosch 18 maart 2008, ECLI:NL:GHSHE:2008:BC7234, r.o. F.1.3 io. G.1-G.2, Rb. Zutphen 23 september 2009, ECLI:NL:RBZUT:2009:BF1963, r.o. 7. Schulduitsluitingsgrond: Hof Amsterdam 25 november 2003, ECLI:NL:GHAMS:2003:AN9010, r.o. 15-16; Hof 's-Hertogenbosch 25 augustus 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:AZ1919.

201. Rb. 's-Gravenhage 26 oktober 2007, ECLI:NL:RBSGR:2007:BC3964, r.o. 2.10; Rb. 's-Gravenhage 15 mei 2008, ECLI:NL:RBSGR:2008:BD2704, r.o. 4.9.

202. Anders: J.P. Boer en A.O. Lubbers, 'Vuistregels rondom de bestraffing van belastingplichtigen bij het opvolgen van een belastingadvies', *WFR* 2013/7018, p. 1154-1155, die ervan uitgaan dat een beroep op verontschuldigbare rechtsdwaling als schulduitsluitingsgrond wel mogelijk is.

de bespreking van de strafuitsluitingsgronden in paragraaf 3.7.3.1, wordt hier nog op teruggekomen.

3.4.3.6 Voorwaardelijk opzet

Voorwaardelijk opzet vormt de ondergrens van opzet. Bij deze vorm van opzet hoeft het weten en willen van de verdachte niet, zoals bij volwaardig opzet, te zijn gericht op de strafbare gedraging of het strafbare gevolg, maar slechts op de kans dat die strafbare gedraging wordt verricht of het strafbare gevolg zich voordoet.

De strafkamer van de Hoge Raad heeft in de jaren '50 van de vorige eeuw met het Cicero-arrest voor het eerst de voorwaardelijk opzet formulering “zich willens en wetens blootstellen aan de geenszins als denkbeeldig te verwaarlozen kans” gebruikt.²⁰³ Uit deze formulering is de huidige voorwaardelijk opzetformulering van “het bewust aanvaarden van de aanmerkelijke kans” voortgekomen. Met het verloop van de jaren is het voorwaardelijk opzet in het algemene strafrecht tot een veel ten laste gelegde opzetvorm uitgegroeid.²⁰⁴

Het voorwaardelijk opzet verscheen na introductie in de algemene strafjurisprudentie ook vrij snel in de fiscale strafjurisprudentie. In de fiscale strafrechtliteratuur is het gebruik van voorwaardelijk opzet lange tijd omstreken geweest.²⁰⁵ Toch is het voorwaardelijk opzet ook in de fiscale strafjurisprudentie inmiddels een veel ten laste gelegde opzetvorm.²⁰⁶

In de fiscale boetejurisprudentie heeft het nog dertig jaar geduurd, tot halverwege de jaren '80 van de vorige eeuw, voordat het begrip voorwaardelijk opzet voor het eerst door de belastingkamer van de Hoge Raad werd genoemd.²⁰⁷ Het eerste pleitbaar standpunt arrest was twee jaar daarvoor al verschenen.²⁰⁸ Inmiddels is het voorwaardelijk opzet ook in de fiscale boetejurisprudentie een veel voorkomende opzetvorm, zowel bij de boete bij navordering en naheffing als bij de in 1998 geïntroduceerde boete bij definitieve aanslag.²⁰⁹

Vertaald naar het fiscale boete- en strafrecht hoeft de belastingplichtige voor voorwaardelijk opzet op het moment van het doen van de aangifte niet zeker te hebben geweten en gewild dat hij een onjuiste belastingaangifte of -betaling

203. HR 9 november 1954, *NJ* 1955/55. De Hullu 2015, p. 235.

204. De Hullu 2015, p. 236.

205. I. van Praag, “Opzet’ in fiscaal-strafrechtelijke zin’, *WFR* 1959/4479, p. 961-965; Wattel 1989, p. 126; G.J.M.E. de Bont, ‘Opzet in fiscaal boete- en strafrecht II’, *TFB* 2005/4, p. 2-4.

206. G.J.M.E. de Bont en J.M. Sitsen, ‘Tour d’horizon fiscaal strafrecht anno 2010’, *TFB* 2010/8, p. 14-15.

207. HR 7 mei 1986, *BNB* 1986/279. Het begrip voorwaardelijk opzet is bij de Wijziging Leidraad administratieve boeten 1984, 28 februari 1985, nr. 585-3281, *V-N* 1985/648,9 voor het eerst in de Leidraad administratieve boeten 1984 opgenomen.

208. HR 11 juli 1984, *BNB* 1984/268.

209. HR 22 juni 2007, *BNB* 2007/292, *ECLI:NL:HR:2007:BA7728*, r.o. 3.2.3.

deed of een onjuiste belastingheffing veroorzaakte. Hij moet op dat moment slechts hebben geweten dat de wijze waarop hij aangifte deed de aanmerkelijke kans meebracht dat deze aangifte, de op deze aangifte gebaseerde belastingheffing of de op deze aangifte gebaseerde belastingbetaling onjuist zou zijn en deze kans hebben aanvaard.

In het volgende hoofdstuk interpreteer ik de huidige pleitbaar standpunt jurisprudentie door te beoordelen of de criteria die normaal voor de vaststelling van opzet gelden ook worden toegepast als er sprake is van een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt. Juist voorwaardelijk opzet is hierbij van belang. Een belastingplichtige die op het moment van het doen van de aangifte een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt heeft ingenomen waarvan hij ook wist of meende te weten dat het pleitbaar was, zal zich er tevens bewust van zijn geweest dat zijn standpunt en daarmee zijn aangifte mogelijk onjuist was. Het is de vraag of, als dat standpunt naderhand inderdaad onjuist blijkt te zijn, alle vereisten voor voorwaardelijk opzet zijn vervuld.²¹⁰

Hierna wordt daarom uitgewerkt hoe de drie vereisten voor voorwaardelijk opzet, de aanmerkelijke kans, de bewustheid en de aanvaarding, in de fiscale straf- en boetejurisprudentie worden ingevuld. Ik begin met de theorie uit het strafrecht en vertaal deze theorie vervolgens naar de straf- en boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte.

Eerder in dit hoofdstuk, in paragraaf 3.4.1.4, heb ik laten zien dat in situaties waarin de onjuiste belastingheffing of -betaling het gevolg is van een onjuiste aangifte, de geestesgesteldheid ten aanzien van de onjuiste aangifte in verreweg de meeste gevallen dezelfde is als de geestesgesteldheid ten aanzien van de onjuiste belastingheffing of -betaling. Daarom ga ik hierna bij de uitwerking van de vereisten voor het voorwaardelijk opzet steeds uit van het doen van een onjuiste aangifte.

Het doen van een onjuiste aangifte is bijna nooit een opzichzelfstaande gedraging, maar vormt het gevolg van daaraan voorafgaande handelingen.²¹¹ Voor het bewijs van opzet zijn die voorafgaande handelingen van belang. De invulling van de vereisten voor voorwaardelijk opzet wordt hierna daarom geconcretiseerd aan de hand van twee verschillende oorzaken die aan een onjuiste aangifte ten grondslag kunnen liggen: een ondeugdelijke administratie en onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht. Tot slot wordt onderzocht of een belastingplichtige die op het moment van het doen van de aangifte een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt heeft ingenomen

210. Ilsink 2009, p. 207-208; Valkenburg en Van der Werff 2014, p. 40.

211. M.E. Oenema, *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Rotterdam: Erasmus 2014, p. 185: "De wet stelt op die plaatsen aldus een gebrek in de *output* (de aangifte) beboetbaar. Op welke wijze het gebrek tot stand is gekomen, doet (...) in beginsel niet ter zake."

waarvan hij ook wist of meende te weten dat het pleitbaar was, elk van de vereisten voor voorwaardelijk opzet heeft vervuld.

3.4.3.6.1 *De aanmerkelijke kans in het strafrecht*

In het strafrecht kan het voorwaardelijk opzet zonder aanmerkelijke kans niet worden aangenomen. Dat geldt ook als de verdachte ten onrechte in de veronderstelling heeft verkeerd dat de – objectief gezien – niet aanmerkelijke kans op de strafbare gedraging of het strafbare gevolg wel aanmerkelijk was en hij die kans zelfs nadrukkelijk heeft aanvaard.²¹²

De aanmerkelijke kans vormt een objectief begrip dat, evenals het pleitbare standpunt in het fiscale boeterecht, buiten het weten en willen van de verdachte om wordt vastgesteld. Volgens de strafrechtliteratuur komt de aanmerkelijke kans neer op een reële, niet onwaarschijnlijke mogelijkheid.²¹³ Niet de ernst van het gevolg, oftewel de ernst van het strafbare feit, maar de aard van de veroorzakende handeling en de omstandigheden waaronder deze veroorzakende handeling is verricht, bepalen volgens de strafkamer van de Hoge Raad of de kans aanmerkelijk is.²¹⁴ De aanmerkelijke kans vormt eerder een juridisch dan een kwantitatief begrip.²¹⁵ Daar zijn twee redenen voor te noemen. In de eerste plaats biedt een juridisch criterium ruimte om rekening te houden met normatieve overwegingen bij de beoordeling of een kans aanmerkelijk is.²¹⁶ In de tweede plaats is het in het strafrecht niet altijd mogelijk de kans op het gevolg, het strafbare feit, te kwantificeren. Dit neemt niet weg dat in een situatie waarin de kans op het strafbare feit wel is te kwantificeren, de gekwantificeerde grootte van de kans een indicatie kan vormen voor de aanwezigheid van de aanmerkelijke kans.²¹⁷

Hoewel, zoals zojuist opgemerkt, de aanmerkelijke kans eerder een juridisch dan een kwantitatief begrip vormt, is in de strafrechtliteratuur wel een kwantitatieve ondergrens van de aanmerkelijke kans te vinden. Hieruit blijkt dat voor de aanmerkelijke kans, anders dan het woord aanmerkelijk in het normale spraakgebruik doet vermoeden, een relatief kleine kans voldoende is:

212. HR 6 september 2005, NJ 2006/50, ECLI:NL:HR:2005:AT2760, r.o. 3.6; A-G Knigge, conclusie van 7 maart 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AV4871, r.o. 12-13; De Hullu 2015, p. 240.

213. Brouns 2006, p. 939-941; De Hullu 2015, p. 240.

214. HR 25 maart 2003, NJ 2003/552, ECLI:NL:HR:2003:AE9049 (HIV I), r.o. 3.6. Voordat dit arrest verscheen werd in de strafrechtliteratuur verdedigd dat de aanmerkelijkheid van de kans afhankelijk moest worden gesteld van de aard van het gevolg: naarmate het gevolg ernstiger was, zou er eerder sprake moeten zijn van een aanmerkelijke kans.

215. HR 14 december 2010, NJ 2011/313, ECLI:NL:HR:2010:BO2966, r.o. 3.3.2.

216. Brouns 2006, p. 939-941; F. de Jong, T. van Roomen en E. Sikkema, 'Objectiverende' tendensen binnen het voorwaardelijk opzet', DD 2007/76, p. 946-949; K. Rozemond, 'De Schipholbrand en het voorwaardelijk opzet op brandstichting met Rizla blauw vloeit', DD 2011/51, p. 747-752.

217. HR 14 december 2010, NJ 2011/313, ECLI:NL:HR:2010:BO2966, r.o. 3.3.2.

in de strafrechtliteratuur wordt een percentage van 10% genoemd.²¹⁸ Uit dit percentage is op te maken dat de aanmerkelijke kans in het algemeen geen hoge drempel vormt voor de vaststelling van het voorwaardelijk opzet. Dit beeld wordt bevestigd door de jurisprudentie. In veel strafzaken speelt de discussie over een aanmerkelijke kans niet of nauwelijks.²¹⁹

3.4.3.6.2 De aanmerkelijke kans in het fiscale straf- en boeterecht

Aan het op zodanige wijze aangifte doen dat er minstens een aanmerkelijke kans is dat de aangifte onjuist is, kunnen verschillende handelingen ten grondslag liggen.

De aangifte kan onjuist zijn doordat zij is gebaseerd op een ondeugdelijke administratie. In dat geval kan de kans dat de aangifte onjuist is, afhankelijk van het manco in de administratie, niet alleen groot maar zelfs totaal of bijna totaal zijn geweest.²²⁰ De aangifte kan ook onjuist zijn doordat de belastingplichtige niet de benodigde zorg heeft betracht bij het uitbesteden van het doen van zijn aangifte aan een gemachtigde. In dat geval is de grootte van de kans dat de aangifte onjuist is afhankelijk van de wijze en mate waarin de belastingplichtige in zijn zorg is tekortgeschoten.²²¹ Voorts kan de aangifte onjuist zijn doordat het belastingrecht onjuist is geïnterpreteerd of toegepast. In de literatuur is naar mijn mening terecht gesteld dat de kans op een onjuiste aangifte door de ingewikkeldheid van het belastingrecht snel aanwezig is.²²² Dat brengt overigens nog geen voorwaardelijk opzet mee. Daarvoor is immers vereist dat de belastingplichtige de aanmerkelijke kans bewust heeft aanvaard.

Bij de hiervoor genoemde handelingen, het ondeugdelijk administreren, het op onzorgvuldige wijze uitbesteden aan een gemachtigde en het onjuist interpreteren of toepassen van het belastingrecht, lijkt in het algemeen vrij snel te kunnen worden gesproken van een reële, niet onwaarschijnlijke kans op een onjuiste aangifte. In de fiscale straf- en boetejurisprudentie komt een discussie over de aanwezigheid van een aanmerkelijke kans inderdaad nauwelijks

218. J. de Hullu, *Materieel strafrecht. Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2003, p. 237 (in latere drukken van dit boek, zoals in De Hullu 2015, p. 240, verwijst J. De Hullu naar de druk uit 2003); Van Dijk 2008, p. 405. Ter vergelijking: in de Wet op de inkomstenbelasting 2001 wordt gesproken van een "aanmerkelijk" belang bij 5%.

219. De Jong, Van Roomen en Sikkema 2007, p. 947; Van Dijk 2008, p. 397, noot 513.

220. C.P.M. van Houte, 'Schuld in art. 68 AWR', *WFR* 1987/5760, p. 139-141.

221. Vergelijk HR (belastingkamer) 29 februari 2008, *BNB* 2008/156, *ECLI:NL:HR:2008:BC5346*, r.o. 3.7.2. In deze zaak handelde het niet om een onjuiste aangifte, maar om onjuiste belastingheffing omdat was nagelaten om aangifte te doen. In de uitspraak na verwijzing heeft het Hof 's-Gravenhage op 4 november 2008, *ECLI:NL:GHSGR:2008:BG4774*, in r.o. 6.4.2. io. 6.5.3. geoordeeld dat er sprake was van een aanmerkelijke kans, maar dat belastingplichtige geen wetenschap had van die aanmerkelijke kans.

222. Wattel 1989, p. 126: "zelfs een geverseerde fiscalist kan de belastingwetgeving (of zelfs maar de inkomstenbelasting) niet meer overzien.", herhaald in Valkenburg en Van der Werff 2014, p. 38.

voor.²²³ Ik heb in de fiscale strafjurisprudentie geen uitspraken gevonden waarin is geoordeeld dat een aanmerkelijke kans niet kon worden aangenomen. In de fiscale boetejurisprudentie heb ik slechts één arrest aangetroffen waarin de Hoge Raad heeft gecasseerd omdat de aanwezigheid van de aanmerkelijke kans onvoldoende was onderbouwd.²²⁴ Uit het op de uitspraak na verwijzing volgende arrest kwam vervolgens naar voren dat de rechter na verwijzing alsnog een aanmerkelijke kans had vastgesteld.²²⁵ Voorts heb ik één hofuitspraak gevonden waarin is geoordeeld dat de wijze van uitbesteding van het doen van een aangifte aan een accountantskantoor in het betreffende geval geen aanmerkelijke kans op een onjuiste aangifte had meegebracht.²²⁶

Bij het voorgaande moet wel worden aangetekend dat in de fiscale boete- en strafjurisprudentie niet altijd uit de overwegingen is op te maken waar het oordeel dat voorwaardelijk opzet niet is bewezen op is gebaseerd, op het ontbreken van de aanmerkelijke kans of op het ontbreken van een van de andere vereisten voor voorwaardelijk opzet.²²⁷

Over de vraag of bij een onjuiste aangifte die is gebaseerd op een onjuist, maar naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt kan worden gesproken van een aanmerkelijke kans, heb ik geen fiscale straf- en boetejurisprudentie aangetroffen. In het fiscale strafrecht zou ik dat niet zo snel verwachten omdat de strafkamer van de Hoge Raad in de tot nu toe door haar beoordeelde zaken geen rol voor het pleitbare standpunt heeft gezien. In het fiscale boeterecht ligt het ook niet voor de hand omdat de belastingkamer van de Hoge Raad, zoals hiervoor in paragraaf 3.4.3.6 opgemerkt, nog voordat het begrip voorwaardelijk opzet in de fiscale boetejurisprudentie werd geïntroduceerd, heeft uitgemaakt dat een pleitbaar standpunt zonder meer tot het ontbreken van opzet leidt. Toch kan ik wel wat over de aanwezigheid van een aanmerkelijke kans op een onjuiste aangifte bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt opmerken.

In de eerste plaats is naar mijn mening aan het innemen van een dergelijk standpunt – een visie op de interpretatie of toepassing van het belastingrecht die weliswaar uiteindelijk niet door de behandelende rechter wordt gevolgd, maar waarvoor zodanige uit dat recht en de jurisprudentie afkomstige argumenten zijn aan te voeren dat het door een belastingrechter kán worden

223. H.S. Broekhuijsen en A.O. Lubbers, 'De motivering door de belastingrechter van 'voorwaardelijk opzet', *WFR* 2014/7032, p. 94-95.

224. HR 14 juni 2000, *BNB* 2000/299, ECLI:NL:HR:2000:AA6204, r.o. 3.4 (een arrest in verband met kwade trouw).

225. HR 3 mei 2002, *BNB* 2002/230, ECLI:NL:HR:2002:AE2262, r.o. 4.1.

226. Hof Amsterdam 19 december 2003, ECLI:NL:GHAMS:2003:AO1278, r.o. 5.1.4.

227. Zie bijvoorbeeld HR (belastingkamer) 23 juni 1999, *BNB* 1999/352, ECLI:NL:HR:1999:AA2797, r.o. 3.4.2. G.J.M.E. de Bont maakt in *De Bont* 2002, p. 8, uit dit arrest op dat de Hoge Raad de vereiste aanmerkelijke kans serieus neemt. Dat mag zo zijn, maar uit r.o. 3.4.2 is naar mijn mening niet af te leiden welk vereiste voor voorwaardelijk opzet volgens de Hoge Raad onvoldoende is gemotiveerd.

gevolgd – inherent dat er een reële, niet onwaarschijnlijke kans is dat de aangifte onjuist is. Ook in de literatuur wordt aangenomen dat een pleitbaar standpunt vrijwel automatisch inhoudt dat de kans dat de aangifte onjuist is, aanmerkelijk is.²²⁸

In de tweede plaats blijkt de kans op onjuistheden in het belastingrecht nog wel eens te worden gekwantificeerd. Dit kwantificeren vindt plaats in het kader van het opnemen en waarderen van belastinglatenties in jaarrekeningen. Het jaarrekeningenrecht voorziet in voorschriften voor de opname en waardering van deze latenties in situaties waarin de kans dat een ingenomen standpunt juist is varieert van minder dan 50% tot meer dan 90% (oftewel in situaties waarin de kans dat het standpunt onjuist is varieert van minder dan 10% – zeer verdedigbaar en wellicht zelfs geen aanmerkelijke kans op onjuistheid – tot meer dan 50% – eerder onjuist dan juist en zeker een aanmerkelijke kans).²²⁹ Deze voorschriften geven een beeld van de grootte van de kansen op (on)juistheden als gevolg van ingenomen standpunten die zich in de praktijk voordoen. Zoals hiervoor gezegd kan de gekwantificeerde grootte van een kans een indicatie vormen voor de aanmerkelijkheid van die kans. Afgezet tegen de hiervoor genoemde kwantitatieve ondergrens in het algemene strafrecht van 10% zouden de meeste ingenomen standpunten een aanmerkelijke kans op een onjuiste aangifte inhouden.

Op grond van het voorgaande concludeer ik dat bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt het eerste vereiste voor voorwaardelijk opzet, de aanmerkelijke kans, doorgaans zal zijn vervuld.

3.4.3.6.3 De bewustheid in het strafrecht

Opzet is, zoals hiervoor in paragraaf 3.4.3.2 is opgemerkt, een individuele geestesgesteldheid. Dat houdt in dat daadwerkelijk weten een vereiste voor opzet vormt. Bij voorwaardelijk opzet moet de verdachte zich daadwerkelijk bewust zijn van de aanmerkelijke kans dat de strafbaar gestelde gedraging wordt verricht of het strafbaar gestelde gevolg zich voordoet.

Als de verklaringen van de verdachte zelf geen inzicht geven in datgene wat hij daadwerkelijk heeft geweten, kan zijn vertoonde gedrag zoals het zich heeft voorgedaan, worden geïnterpreteerd. Ten behoeve van deze interpretatie kan, zoals in paragraaf 3.4.1.2 uiteengezet, gebruik worden gemaakt van algemene ervaringsregels en regels van algemene bekendheid. De mogelijkheden om op

228. Valkenburg en Van der Werff 2014, p. 40. Anders De Bont 2005, waarin op p. 3 wordt geconcludeerd dat er (als ik het goed begrijp) in geval van een bepaalde juridisch onduidelijke kwestie niet zal kunnen worden gesproken van een aanmerkelijke kans dat de aangifte onjuist is.

229. S.E. Faber, 'Over belastingrisico's, opinies en 'comfort levels'', *WFR* 2008/6780, p. 991-1000; J.P. Linders, 'The empire 'strikes' back. The risk embedded in Announcement 2010-9', *WFR* 2010/6875, p. 1230-1235. C. Bruijsten, 'De waarschijnlijkheid van onzekere belastingposities', *WFR* 2010/6851, p. 366-374 meent echter dat het kwantificeren van kansen op juiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht niet mogelijk is.

deze wijze de bewustheid te bewijzen zijn sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval.

Het weten kan echter niet worden onderbouwd met de overweging dat de verdachte zich bewust had behoren te zijn of redelijkerwijs had kunnen begrijpen dat er een aanmerkelijke kans was dat de strafbare gedraging zou worden verricht of het strafbare gevolg zich zou voordoen.²³⁰ Deze overweging impliceert hooguit schuld.

3.4.3.6.4 De bewustheid in het fiscale straf- en boeterecht

Uiteraard vormt ook in het fiscale straf- en boeterecht het daadwerkelijk weten dat de aangifte onjuist is een vereiste voor opzet.²³¹ Voor voorwaardelijk opzet moet de belastingplichtige zich ten tijde van het doen van de aangifte daadwerkelijk bewust zijn van de aanmerkelijke kans dat de belastingaangifte onjuist is.^{232 233}

Zoals in de vorige paragraaf opgemerkt kan het weten worden onderbouwd door interpretatie van het door de belastingplichtige vertoonde gedrag. In dit kader wordt in de fiscale straf- en boeteprofessie bij volwaardig opzet de overweging gebruikt dat de belastingplichtige (ten tijde van het doen van de aangifte) moet hebben geweten dat zijn aangifte onjuist is, of bij voorwaardelijk opzet dat de belastingplichtige (ten tijde van het doen van de aangifte) moet hebben geweten van de aanmerkelijke kans dat zijn aangifte onjuist is.²³⁴ Het oordeel dat een belastingplichtige had moeten weten dat de belastingaangifte

230. A.C. 't Hart in zijn noot onder NJ 1997/199, punt 5, aangehaald door A-G Van Kalmthout in een conclusie van 13 december 2001, ECLI:NL:PHR:2002:AD8503, r.o. 6.4.

231. HR (belastingkamer) 21 mei 1952, B. 9225; HR (belastingkamer) 19 oktober 1977, BNB 1978/53; HR (belastingkamer) 14 maart 1979, BNB 1979/118: "... dat zij immers impliceert dat belanghebbende, toen hij zijn aangifte deed, niet wist dat de door hem ontvangen vergoeding tot zijn belastbaar inkomen behoorde hoedanige wetenschap voor opzet is vereist."; HR (belastingkamer) 7 september 1988, BNB 1988/319, r.o. 4.4; HR (belastingkamer) 11 oktober 2002, BNB 2003/4, ECLI:NL:HR:2002:AE8730, r.o. 3.3; HR (belastingkamer) 3 december 2010, BNB 2011/59, ECLI:NL:HR:2010:BO5989, r.o. 3.6.1.

232. HR (strafkamer) 20 juni 2006, NJ 2006/358, ECLI:NL:HR:2006:AV8241, r.o. 3.4.

233. HR (belastingkamer) 2 oktober 1991, BNB 1991/323, r.o. 3.1; HR (belastingkamer) 31 januari 2003, BNB 2003/124, ECLI:NL:HR:2003:AE8092, r.o. 3.3 (een arrest in verband met kwade trouw); HR (belastingkamer) 13 februari 2004, BNB 2004/160, ECLI:NL:HR:2004:AO3643, r.o. 3.1 (een arrest in verband met kwade trouw); HR (belastingkamer) 29 februari 2008, BNB 2008/156, ECLI:NL:HR:2008:BC5346, r.o. 3.7.2 (in deze zaak handelde het niet om een onjuiste aangifte, maar om onjuiste belastingheffing omdat was nagelaten om aangifte te doen); HR (belastingkamer) 3 december 2010, BNB 2011/59, ECLI:NL:HR:2010:BO5989, r.o. 3.6.1; HR (belastingkamer) 30 september 2011, BNB 2012/13, ECLI:NL:HR:2011:BT5846, r.o. 3.2 (een arrest in verband met kwade trouw).

234. Ter illustratie Hof 's-Hertogenbosch (strafkamer) 27 november 2007, ECLI:NL:GHSHE:2007:BB9424, r.o. F.1.6; Hof 's-Hertogenbosch (strafkamer) 4 maart 2009, ECLI:NL:GHSHE:2009:BH5081, over het opzet op de onjuistheid in verband met de fiscale woonplaats; Hof Arnhem (belastingkamer) 22 oktober 2009, ECLI:NL:GHARN:2009:BK6509, r.o. 4(6) io. 4.1.2; Hof Amsterdam (belastingkamer) 13 oktober 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BV3044, r.o. 4.8.

onjuist of onvolledig is, is voor opzet onvoldoende.²³⁵ Deze overweging geeft immers impliciet aan dat de belastingplichtige zich er niet daadwerkelijk van bewust is geweest dat zijn aangifte mogelijk onjuist is.²³⁶

Met name handelingen of normovertredingen die tot de onjuiste belastingaangifte hebben geleid en de geestesgesteldheid waaronder zij zijn verricht of begaan kunnen, zoals eerder opgemerkt, aanwijzingen bevatten dat de belastingplichtige zich ervan bewust is geweest dat de aangifte onjuist of mogelijk onjuist is. Daarbij moet uiteraard wel zijn vastgesteld dat de onjuiste belastingaangifte het gevolg is van zo'n handeling of normovertreding.^{237 238}

Zo kan het bewijs dat de belastingplichtige zich ten tijde van het doen van de aangifte bewust is geweest van de (kans op een) onjuiste belastingaangifte worden afgeleid uit de omstandigheid dat de onderliggende handeling of normschending een handeling of normschending is geweest die per definitie bewust wordt verricht of plaatsvindt. Deze wijze van bewijsvoering is terug te vinden in zaken waarin de belastingplichtige de administratie heeft gebaseerd op door hem geproduceerde valse stukken of waarin de belastingplichtige de administratie- of bewaarplicht op grove wijze, bijvoorbeeld door het stelselmatig achterwege laten van boekingen, heeft geschonden en de aangifte vervolgens toch op grond van die onjuiste administratie heeft ingediend.^{239 240}

235. HR (belastingkamer) 13 juli 2001, *BNB* 2001/325, ECLI:NL:HR:2001:AB2596, r.o. 3.3 (een arrest in verband met kwade trouw); HR (belastingkamer) 3 december 2010, *BNB* 2011/59, ECLI:NL:HR:2010:BO5989, r.o. 3.4.1 (overweging in verband met kwade trouw), herhaald in HR (belastingkamer) 30 september 2011, *BNB* 2012/13, ECLI:NL:HR:2011:BT5846, r.o. 3.2 (een arrest in verband met kwade trouw); HR (belastingkamer) 31 mei 2013, *BNB* 2013/192, ECLI:NL:HR:2013:BY7673, r.o. 3.2 (een arrest in verband met kwade trouw).

236. Toch worden dergelijke overwegingen zowel in het strafrecht als in het fiscale boeterecht ten onrechte nog wel eens bij voorwaardelijk opzet gebruikt. De Hullu 2015, p. 285 merkt in noot 477 op dat de HR een verkeerde keuze (van overweging, MK) regelmatig als een kennelijke schrijffout ziet. Zie in de fiscale boetejurisprudentie bijvoorbeeld Hof Leeuwarden 30 maart 2007, ECLI:NL:GHLEE:2007:BA2134, r.o. 4.6; Hof Arnhem 22 december 2009, ECLI:NL:GHARN:2009:BK8683, r.o. 4.4.1.

237. HR (strafkamer) 20 december 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ2472, r.o. 2.5. en 3.4; HR (strafkamer) 20 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV2954, r.o. 2.3.

238. Ik veronderstel dat deze relatie in HR (belastingkamer) 12 september 2003, *BNB* 2004/75, ECLI:NL:HR:2003:AE4480, r.o. 3.4 volgens de HR niet aanwezig was. Hoewel sprake was van geantedateerde overeenkomsten (valsheid in geschrifte als onderliggende normovertreding), was niet de antedatering van deze overeenkomsten, maar de onjuiste (maar pleitbare) juridische opvatting de oorzaak van de onjuiste belastingheffing.

239. Hof 's-Hertogenbosch (strafkamer) 6 januari 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:AU9261, r.o. K1 (cassatieberoep verworpen; HR 29 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB8977); Rb. Zutphen (sector straf) 5 juli 2011, ECLI:NL:RBZUT:2011:BR0343; Rb. Dordrecht (sector straf) 6 maart 2012, ECLI:NL:RBDOR:2012:BV8599; Rb. Midden-Nederland (sector straf) 18 april 2014, ECLI:NL:RBMNE:2014:1493, r.o. 4.3.

240. Bijvoorbeeld Hof Amsterdam (belastingkamer) 7 september 2004, ECLI:NL:GHAMS:2004:AR7041, r.o. 5.7; Hof Arnhem (belastingkamer) 9 februari 2006, ECLI:NL:GHARN:2006:AV6382, r.o. 4.11; Hof Amsterdam (belastingkamer) 23 december 2010,

Onder deze omstandigheden moet de belastingplichtige zich bewust zijn geweest van de schending van de administratie- of bewaarplicht en daarmee ook van de onjuistheid van de op die administratie gebaseerde belastingaangifte.

Dit neemt niet weg dat de belastingkamer van de Hoge Raad heeft geoordeeld dat de enkele omstandigheid dat de administratie- en bewaarplicht zijn geschonden, op zich nog niet meebrengt dat er sprake is van opzet.²⁴¹ Ik beschouw dit arrest echter als een vingerwijzing dat de vaststelling van het opzet, ook als de wetenschap dat de aangifte (mogelijk) onjuist is op grond van feiten en omstandigheden voor de hand ligt, nog steeds voldoende moet worden gemotiveerd.²⁴²

Zoals hiervoor opgemerkt, is de kans op een onjuiste aangifte door de ingewikkeldheid van het belastingrecht snel aanwezig. Dat wil echter nog niet zeggen dat de belastingplichtige zich er steeds van bewust moet zijn geweest dat zijn interpretatie of toepassing van het belastingrecht en daarmee zijn aangifte onjuist of mogelijk onjuist is. Voor die bewustheid is in de eerste plaats de kennis van de belastingplichtige van het belastingrecht van belang. Daarnaast kan de bewustheid van de belastingplichtige zijn beïnvloed door de omstandigheid dat de belastingplichtige zijn aangifte heeft gebaseerd op een advies van zijn gemachtigde. Aan de ene kant kan de belastingplichtige ervan uit zijn gegaan dat het belastingrecht door zijn gemachtigde bij zijn advisering zonder meer juist is geïnterpreteerd en toegepast, zodat bewustheid dat de op het advies gebaseerde aangifte mogelijk onjuist is, heeft ontbroken. Aan de andere kant kan de belastingplichtige er door zijn gemachtigde op zijn gewezen dat het belastingrecht in zijn advies op mogelijk onjuiste – maar bij een bona fide gemachtigde pleitbare – wijze is geïnterpreteerd of toegepast. In dat geval is de bewustheid dat de op het advies gebaseerde aangifte mogelijk onjuist is dankzij de gemachtigde opgekomen.

In het fiscale straf- en boeterecht wordt het oordeel dat de belastingplichtige zich bewust moet zijn geweest van de onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht niet vaak onderbouwd met het argument dat de juiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht van algemene bekendheid

ECLI:NL:GHAMS:2010:BP6147, r.o. 4.10.2.2; Hof Arnhem (belastingkamer) 15 februari 2011, ECLI:NL:GHARN:2011:BP5779, r.o. 4.6; Hof Leeuwarden (belastingkamer) 11 oktober 2011, ECLI:NL:GHLEE:2011:BT7472, r.o. 4.9–4.10 (een uitspraak in verband met kwade trouw); Hof Arnhem-Leeuwarden 27 mei 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:3787, r.o. 4.22.

241. HR (belastingkamer) 15 oktober 2010, *BNB* 2011/9, ECLI:NL:HR:2010:BO0404, r.o. 3.3.

242. In de uitspraak na verwijzing van Hof 's-Gravenhage 13 mei 2011, ECLI:NL:GHSGR:2011:BU5008, r.o. 7.1 werd geoordeeld dat er geen sprake was van opzet. De reden hiervoor kan zijn gelegen in de reactie van de inspecteur na verwijzing die zich, zonder enige nadere onderbouwing van de bewustheid, beperkte tot bevindingen uit een boekenonderzoek over eerdere (niet in geschil zijnde) jaren en de schending van de bewaarplicht.

was, hoewel het wel is voorgekomen.²⁴³ Voor deze wijze van bewijsvoering is in ieder geval minder plaats, zoals A-G Aben terecht heeft opgemerkt, naar mate de feiten en naar mijn mening uiteraard ook het recht complexer zijn.²⁴⁴

Het uitblijven van onderzoek naar de juiste toepassing en interpretatie van het belastingrecht is zowel in de fiscale straf- als in de fiscale boetejurisprudentie niet vaak ten behoeve van de onderbouwing van het voorwaardelijk opzet gebruikt.²⁴⁵ ²⁴⁶ Dit ligt als het gaat om de vaststelling van de bewustheid wat mij betreft ook niet voor de hand. Immers, met de overweging dat de belastingplichtige had moeten onderzoeken of het recht wel juist is geïnterpreteerd of toegepast, kan niet worden uitgesloten dat de belastingplichtige daadwerkelijk niet wist dat het recht mogelijk onjuist is geïnterpreteerd of toegepast.²⁴⁷

Overwegingen over het achterwege blijven van onderzoek naar interpretatie of toepassing van het recht kunnen, nadat is vastgesteld dat de belastingplichtige zich ten tijde van het doen van de aangifte van de aanmerkelijke kans op een onjuiste aangifte bewust is of bewust moet zijn geweest, wel dienen om de voor voorwaardelijk opzet benodigde aanvaarding te onderbouwen.²⁴⁸ In de paragrafen 3.4.3.6.6 en 3.4.3.6.7 wordt hier op teruggekomen.

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft steeds geoordeeld dat opzet bij een pleitbaar standpunt zonder meer afwezig is, ongeacht of de belastingplichtige zich er ten tijde van het doen van de aangifte bewust van is geweest dat zijn aangifte onjuist of mogelijk onjuist is. Hierdoor is tot nu toe in het fiscale boeterecht uitsluitend opzet vastgesteld in situaties waarin bewust een standpunt over interpretatie of toepassing van het belastingrecht is ingenomen dat niet pleitbaar is. Toch kan ik wel het een en ander opmerken over de vaststelling van die bewustheid.

Het tweede vereiste voor voorwaardelijk opzet is vervuld als een belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte heeft geweten (of moet hebben geweten) dat zijn aangifte mogelijk onjuist is. Uit de omstandigheid alleen dat

243. HR (strafkamer) 30 oktober 1984, NJ 1985/320, r.o. 7.1; HR (strafkamer) 28 januari 1986, FED 1988/34, r.o. 12; HR (belastingkamer) 28 juni 2013, BNB 2013/207, ECLI:NL:HR:2013:63, r.o. 3.11.3. P.J. Wattel in Wattel 1989, p. 131, en G.J.M.E. de Bont in De Bont 2002, p. 7, bekritisieren het vaststellen van de bewustheid door middel van regels van algemene bekendheid.

244. A-G Aben, 8 juni 2010, ECLI:NL:PHR:2010: BM8062, overweging 6.8.

245. De Jong en Sikkema 2011, p. 413-414, anders: G.J.M.E. de Bont, 'Een onderzoeksplicht voor de belastingadviseur?', in: G.J.M.E. de Bont (red.), *De belastingadviseur onder vuur*, Amsterdam 2015, p. 30-31.

246. Zie voor de uitzondering: Hof Amsterdam (belastingkamer) 24 september 2009, ECLI:NL:GHAMS:2009:BJ9560, r.o. 5.8; Hof 's-Hertogenbosch (strafkamer) 21 september 2010, ECLI:NL:GHSHE:2010:BN8339, r.o. D.6.2.

247. Anders: A-G Vellinga, conclusie van 13 februari 2007, ECLI:NL:PHR:2007:AZ8783, r.o. 21-24.

248. Zie bijvoorbeeld Hof Amsterdam (belastingkamer) 14 november 2006, ECLI:NL:GHAMS:2006:AZ2568, r.o. 2.5.2 (een uitspraak in verband met kwade trouw; Hof Arnhem (strafkamer) 24 juni 2008, aangehaald door A-G Silvis, 9 november 2010, ECLI:NL:PHR:2011:BO4512, r.o. 36-37.

een standpunt naar objectieve maatstaven pleitbaar is, kan niet worden afgeleid dat de belastingplichtige zich ervan bewust is geweest dat zijn aangifte mogelijk onjuist is. Het gaat immers om het individuele weten dat de aangifte mogelijk onjuist is. Hetgeen hiervoor is opgemerkt over de vaststelling van het weten dat de interpretatie of toepassing van het belastingrecht mogelijk onjuist is, geldt derhalve ook als die onjuiste interpretatie of toepassing objectief pleitbaar is. De belastingplichtige kan, ondanks de omstandigheid dat het standpunt slechts objectief pleitbaar is, in de veronderstelling hebben verkeerd dat zijn aangifte gewoonweg juist was. In dat geval kan niet worden gesproken van voorwaardelijk opzet. De omstandigheid dat het standpunt naar objectieve maatstaven pleitbaar is, sluit overigens ook niet uit dat de belastingplichtige in de veronderstelling heeft verkeerd dat zijn aangifte gewoonweg onjuist was.

Een belastingplichtige die ten tijde van het doen van zijn aangifte echter wist of meende te weten een pleitbaar standpunt te hebben ingenomen, moet zich ook bewust zijn geweest van de mogelijke onjuistheid van zijn standpunt en daarmee van zijn aangifte. Deze bewustheid hoeft nog niet in te houden dat de belastingplichtige voorwaardelijk opzet heeft gehad. Daarvoor is immers ook nog aanvaarding van de aanmerkelijke kans vereist.

3.4.3.6.5 *De aanvaarding in het strafrecht*

In het strafrecht brengt het weten dat er een aanmerkelijke kans is dat een strafbare gedraging of een strafbaar gevolg zich voordoet nog geen voorwaardelijk opzet mee. In dat geval kan er namelijk ook sprake zijn van bewuste schuld. Voor voorwaardelijk opzet moet de aanmerkelijke kans op de strafbare gedraging of het strafbare gevolg niet alleen onder ogen zijn gezien, maar ook zijn aanvaard.

Hierna wordt de invulling van het aanvaardingsvereiste voor voorwaardelijk opzet in het algemene strafrecht besproken. Op de invulling van het aanvaardingsvereiste in het fiscale straf- en boeterecht ga ik in de hierop volgende paragrafen in. In paragraaf 3.4.3.6.8 wordt bekeken of bij een bewust ingenomen pleitbaar standpunt aan dit derde vereiste voor voorwaardelijk opzet is voldaan.

In de strafrechtliteratuur worden in verband met de invulling van het aanvaardingsvereiste bij het voorwaardelijk opzet een cognitieve en een volitieve benadering onderscheiden. Volgens de cognitieve benadering vervult de aanvaarding geen zelfstandige rol binnen het voorwaardelijke opzet. Uit het weten dat er een aanmerkelijke kans is dat de strafbare gedraging of het strafbare gevolg zich voordoet en het toch handelen, volgt automatisch de aanvaarding.²⁴⁹ Bij deze benadering is het onderscheid tussen bewuste schuld en voorwaardelijk opzet moeilijk te maken.

249. Van Dijk 2008, p. 224-225.

Dat ligt anders bij de volitieve benadering. Volgens de volitieve benadering vervult zowel de bewustheid als de aanvaarding een zelfstandige rol binnen het voorwaardelijke opzet. De aanvaarding is aanwezig als de verdachte niet alleen heeft geweten, maar ook heeft verondersteld dat de strafbare gedraging of het strafbare gevolg zich zal voordoen en hij zich door die veronderstelling niet heeft laten weerhouden.²⁵⁰

Uit het Porsche-arrest uit 1996 komt naar voren dat de aanvaarding van de aanmerkelijke kans het onderscheidende criterium tussen voorwaardelijk opzet en bewuste schuld vormt.²⁵¹ In het eerste HIV-arrest heeft de Hoge Raad deze onderscheidende rol van het aanvaardingsvereiste bevestigd met de overweging dat uit de enkele omstandigheid dat de bewustheid van de aanmerkelijke kans op het gevolg aanwezig is of deze bewustheid aanwezig moet worden verondersteld, niet zonder meer kan volgen dat de verdachte de aanmerkelijke kans op het gevolg ook bewust heeft aanvaard.²⁵² Degene die zich bewust is van de aanmerkelijke kans op het gevolg, maar die ervan uit is gegaan dat het gevolg niet zal intreden, heeft namelijk geen voorwaardelijk opzet maar bewuste schuld. Voor aanvaarding en daarmee voor voorwaardelijk opzet is noodzakelijk dat de verdachte er rekening mee heeft gehouden dat de strafbare gedraging of het strafbare gevolg zich zal voordoen en hij ook bij die veronderstelling niet heeft afgezien van zijn handeling(en). Hiermee lijkt de strafkamer van de Hoge Raad niet voor de cognitieve, maar voor de volitieve benadering te hebben gekozen.

In vervolg hierop wordt in de strafrechtliteratuur een onderscheid gemaakt tussen het bewust nemen van de aanmerkelijke kans en het bewust aanvaarden van de aanmerkelijke kans.²⁵³ Dit onderscheid kan ik als volgt verduidelijken. Een automobilist die op de valreep, terwijl hij de rode knipperlichten ziet branden, onder de spoorbomen doorrijdt, neemt bewust het risico dat hij door de aankomende trein wordt geschept. Waarschijnlijk gelooft hij echter niet dat het risico om te worden geschept, zal intreden. Hij aanvaardt het risico derhalve niet.

De drie vereisten voor voorwaardelijk opzet staan met elkaar in verbinding. Als de verdachte zich er naar algemene ervaringsregels van bewust moet zijn dat de kans op het gevolg totaal of bijna totaal is, is het waarschijnlijk dat het toch handelen ook inhoudt dat de verdachte ervan uit is gegaan dat de strafbare gedraging zal worden verricht of het strafbare gevolg zich zal voordoen. In deze situatie kan de cognitieve benadering naar mijn mening

250. Van Dijk 2008, p. 225-227.

251. HR 15 oktober 1996, NJ 1997/199, r.o. 5.3-5.4.

252. HR 25 maart 2003, NJ 2003/552, ECLI:NL:HR:2003:AE9049, r.o. 3.6. P.J.H.M. Brouns merkt in Brouns 2006, p. 937, op dat de HR met dit arrest het willen als constitutief onderdeel van het opzet in ere heeft hersteld.

253. Y. Buruma in zijn noot onder NJ 2003/552, punt 3 en 5.

nog steeds als uitgangspunt dienen.²⁵⁴ Als het intreden van het gevolg niet zo waarschijnlijk, maar wel aanmerkelijk is, is het goed denkbaar dat de verdachte die zich bewust is van de kans en toch handelt ervan uit is gegaan dat de strafbare gedraging of het strafbare gevolg zich uiteindelijk niet zal voordoen. In dat geval ligt het uitgangspunt dat het weten en toch handelen ook aanvaarding inhoudt, minder voor de hand. Om bij het voorbeeld van de automobilist te blijven: als hij heeft opgemerkt dat de rode knipperlichten net zijn begonnen te branden en de spoorbomen nog openstaan, is het goed denkbaar dat de doorrijdende automobilist de kans om door de trein te worden geschept, hoewel hij die kans bewust heeft genomen, niet heeft aanvaard. Maar als hij heeft gezien dat de spoorbomen zijn gesloten en de trein op 50 meter afstand is, is het waarschijnlijk dat de doorrijdende automobilist het risico om te worden geschept niet alleen heeft genomen maar ook heeft aanvaard.

Op dit onderscheid wordt in de volgende paragrafen teruggekomen.

3.4.3.6.6 De aanvaarding in het fiscale strafrecht

Op grond van het voorgaande gaat het in het fiscale strafrecht niet alleen om de vraag of de belastingplichtige zich ten tijde van het doen van de aangifte bewust is geweest van de mogelijk onjuiste aangifte, maar ook om de vraag, zo vertaal ik de zojuist besproken jurisprudentie van de strafkamer van de Hoge Raad, wat hij heeft verondersteld toen hij besloot de kans op een onjuiste aangifte te nemen.²⁵⁵ Uit het toch indienen van een aangifte waarvan de belastingplichtige heeft geweten dat deze mogelijk onjuist is, kan wel worden afgeleid dat hij de kans op het doen van een onjuiste aangifte heeft genomen, maar niet per definitie dat hij deze kans ook heeft aanvaard.²⁵⁶ Een aangifte kan zijn ingediend, terwijl de belastingplichtige ervan uitging dat de aangifte toch wel juist zou zijn. In dat geval kan er uitsluitend sprake zijn van bewuste schuld. Dit onderscheid is moeilijk te maken en nog moeilijker te bewijzen. Dat ligt echter niet zozeer aan de delictsomschrijvingen in het fiscale strafrecht, maar aan het begrip voorwaardelijk opzet.²⁵⁷

254. Vergelijk De Hullu 2015, p. 233.

255. Brouns 2006, p. 941: "Het gaat om de vorming van de wil onder invloed van dit weten. Uiteindelijk is het strafrecht niet geïnteresseerd in het weten van de verdachte, maar in wat verdachte bij en met dit weten heeft gedaan."

256. De opmerking van Wattel in Wattel 1989, p. 126, dat wij de kans dat onze aangifte niet blijkt te kloppen allemaal aanvaarden, omdat zelfs een geverseerde fiscalist de belastingwetgeving niet meer kan overzien lijkt voort te komen uit een cognitieve benadering. Zo ook Valkenburg 2003, p. 2263.

257. Vergelijk De Hullu 2015, p. 241-242. Anders: Van Houte 1987, p. 139-141 en daarvoor S.C. de Lange en S. de Wit die in *Kort begrip van het fiscaal strafrecht*, Deventer: Kluwer 1981, p. 52-55 – naar mijn mening ten onrechte – meenden dat bewuste schuld en voorwaardelijk opzet moeilijk waren te onderscheiden omdat het opzet niet was gericht op het gevolgbestanddeel.

Evenals voor het weten dat de aangifte onjuist is, geldt voor het daadwerkelijk aanvaarden dat, als de verklaringen van de belastingplichtige zelf geen inzicht geven in de aanvaarding, de aanvaarding op een andere wijze kan worden onderbouwd. De strafkamer van de Hoge Raad heeft in het eerste HIV-arrest overwogen dat in dat geval de aard van de veroorzakende handeling en de omstandigheden waaronder deze is verricht van belang zijn. Bepaalde handelingen kunnen naar hun uiterlijke verschijningsvorm worden aangemerkt als zozeer gericht op een bepaald gevolg dat het, behoudens contra-indicaties, niet anders kan zijn dan dat de verdachte de aanmerkelijke kans op het desbetreffende gevolg heeft aanvaard.²⁵⁸ Anderzijds zullen er ook handelingen zijn waarbij het, omdat die handelingen doorgaans juist niet zijn gericht op een bepaald gevolg, niet voor de hand ligt dat de verdachte de aanmerkelijke kans op het gevolg heeft aanvaard.²⁵⁹

In de fiscale strafjurisprudentie is het voorgaande niet vaak terug te vinden. Meestal wordt overwogen dat de aanmerkelijke kans bewust is aanvaard, zonder dat aan de aanvaarding een aparte overweging is gewijd. Een uitzondering hierop vormt een arrest van de strafkamer van Hof 's-Hertogenbosch.²⁶⁰ In deze zaak waren valse stukken gebruikt en was informatie over een belastingbesparende constructie achtergehouden, terwijl het de belastingplichtige duidelijk was of moest zijn dat de nagestreefde belastingbesparing niet kon worden bereikt als de inspecteur de beschikking zou hebben over alle relevante informatie. Het hof overwoog dat deze handelingen naar hun uiterlijke verschijningsvorm kunnen worden aangemerkt als zozeer te zijn gericht op een onjuiste aangifte, dat het niet anders kan zijn dan dat de belastingplichtige de aanmerkelijke kans op die onjuiste aangifte heeft aanvaard.

Daarnaast is in de fiscale strafjurisprudentie, nadat is vastgesteld dat de verdachte belastingplichtige wist dat er een aanmerkelijke kans was dat de aangifte als gevolg van een daarin opgenomen standpunt onjuist was, de aanvaarding onderbouwd met de overweging dat niet is geverifieerd, bij de inspecteur of op andere wijze, of dat standpunt juist is.²⁶¹ Deze overweging is echter voorna-

258. HR 25 maart 2003, *NJ* 2003/552, ECLI:NL:HR:2003:AE9049, r.o. 3.6.

259. Y. Buruma in zijn noot onder *NJ* 2003/552, punt 5; De Jong, Van Roemen en Sikkema 2007, p. 955-956.

260. Hof 's-Hertogenbosch 6 januari 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:AU9261, r.o. K3 en P2 (cassatieberoep verworpen; HR 29 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB8977). Niet expliciet zo overwogen: Hof 's-Hertogenbosch 13 oktober 2009, ECLI:NL:GHSHE:2009:BJ9995, r.o. B4.

261. Hof Arnhem 24 juni 2008, aangehaald door A-G Silvis in een conclusie van 9 november 2010, ECLI:NL:PHR:2011:BO4512, r.o. 36-37; Rb. Utrecht 26 juni 2009, ECLI:NL:RBUTR:2009:BJ2558, r.o. 4.2; Hof 's-Hertogenbosch 13 oktober 2009, ECLI:NL:GHSHE:2009:BJ9995, r.o. B5; Hof 's-Gravenhage 20 februari 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:BZ6585; A-G Vegter, conclusie van 6 oktober 2015, ECLI:NL:PHR:2015:2327, r.o. 6.4.-6.6.

melijk gebruikt bij standpunten waarvan op het eerste gezicht duidelijk is dat ze niet juist kunnen zijn.²⁶²

Hier staat overigens tegenover dat het voorleggen van een standpunt aan de inspecteur een contra-indicatie voor de aanvaarding kan vormen.²⁶³

3.4.3.6.7 De aanvaarding in het fiscale boeterecht

Voor voorwaardelijk opzet is volgens de fiscale boetejurisprudentie, zoals hiervoor uitgewerkt, vereist dat de belastingplichtige zich ten tijde van het doen van de aangifte bewust is geweest of zich bewust moet zijn geweest van de aanmerkelijke kans dat zijn aangifte onjuist is. Wat betreft de aanvaarding is de fiscale boetejurisprudentie minder duidelijk. Op de vaststelling dat de belastingplichtige zich bewust is geweest van de kans dat de aangifte onjuist is, volgde en volgt nog steeds in veel fiscale boete-uitspraken en -arresten automatisch het oordeel dat er sprake is van bewuste aanvaarding.

Deze benadering vindt naar mijn mening haar oorsprong in een arrest uit 1991 waarin de belastingkamer van de Hoge Raad zich voor het eerst heeft uitgelaten over het begrip voorwaardelijk opzet. De belastingkamer heeft overwogen dat de enkele omstandigheid dat de belastingplichtige de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat te weinig belasting zou worden voldaan, nog niet de gevolgtrekking rechtvaardigt dat hem voorwaardelijk opzet valt te verwijten.²⁶⁴ Hiermee werd bevestigd dat bewustheid van de aanmerkelijke kans op de onjuiste aangifte ook voor voorwaardelijk opzet een vereiste is. De gecasseerde hofuitspraak en het arrest maken echter niet duidelijk hoe de aanmerkelijke kans ondanks het ontbreken van de bewustheid toch kan zijn aanvaard.

Ik ga ervan uit dat de belastingkamer van de Hoge Raad in dit arrest dat vijf jaar voor het hiervoor in paragraaf 3.4.3.6.5 genoemde Porsche-arrest is gewezen, geen onderscheid heeft gemaakt tussen het nemen en het aanvaarden van de aanmerkelijke kans. Dit houdt in dat de Hoge Raad destijds is

262. In Reb. Oost-Brabant 13 augustus 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:4422; Rb. Oost-Brabant, 22 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6490, is de onderbouwing gebruikt bij een standpunt waarvan op het eerste gezicht niet duidelijk is dat het onjuist kan zijn. Hof 's-Hertogenbosch heeft in verband met het laatstgenoemde vonnis bij uitspraak van 23 september 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:3755, in r.o. 3 opgemerkt dat de eis dat het op de weg van de belastingplichtige had gelegen om advies bij een onafhankelijke deskundige in te winnen niet kan worden gesteld. Naar mijn mening is bij een standpunt waarvan op het eerste gezicht niet duidelijk is dat het onjuist is bovendien niet uit te sluiten dat de belastingplichtige zijn standpunt niet heeft geverifieerd omdat hij ervan uit is gegaan dat zijn standpunt toch wel juist is.

263. Vergelijk Rb. 's-Hertogenbosch 4 oktober 2007, ECLI:NL:RBSHE:2007:BB4747 (overweging in verband met onjuistheid als gevolg van het niet opgeven van bankrekeningen). M.W.C. Feteris in zijn noot onder BNB 2004/75 onder 14, G.J.M.E. de Bont, 'Aangifte doen in een conflictsituatie', *Belastingbrief* 2008/04, p. 1.

264. HR 2 oktober 1991, BNB 1991/323, r.o. 3.1.

uitgegaan van de cognitieve benadering waarbij het weten dat er een aanmerkelijke kans is dat de aangifte onjuist is en het toch doen van die aangifte meebrengt dat er automatisch sprake is van aanvaarding en daarmee van voorwaardelijk opzet. Met deze benadering is een verdere onderbouwing van de aanvaarding van de kans dat de aangifte onjuist is niet noodzakelijk.

In een aantal vanaf 2003 verschenen arresten is de belastingkamer van de Hoge Raad nader op het aanvaardingsvereiste ingegaan. In 2003 heeft de belastingkamer in een arrest over kwade trouw – op het begrip kwade trouw wordt aan het eind van dit hoofdstuk in paragraaf 3.8.1 ingegaan, op dit moment volsta ik met de opmerking dat kwade trouw en opzet vergelijkbare begrippen zijn – geoordeeld dat voor voorwaardelijk opzet is vereist dat de belastingplichtige zich ervan bewust is geweest dat er een aanmerkelijke kans bestond dat de aangifte onjuist is, maar zich daardoor niet heeft laten weerhouden de aangifte te doen zoals hij heeft gedaan en zich aldus willens en wetens heeft blootgesteld aan de aanmerkelijke kans een onjuiste aangifte te doen. In de overweging dat de belastingplichtige zich niet heeft laten weerhouden de aangifte te doen zoals hij heeft gedaan, lijkt de belastingkamer van de Hoge Raad zich over de rol van de aanvaarding te hebben uitgelaten. Deze rol lijkt echter niet op dezelfde manier te worden ingevuld als in het strafrecht. Het omslagpunt tussen bewuste schuld en voorwaardelijk opzet ligt in de volitieve benadering namelijk niet in het zich niet hebben laten weerhouden, maar in het zich niet hebben laten weerhouden door de veronderstelling dat de gekozen wijze van aangifte doen inderdaad tot een onjuiste aangifte zal leiden.²⁶⁵

Een jaar later heeft de belastingkamer van de Hoge Raad, wederom in een arrest over kwade trouw, het voorwaardelijk opzet gebaseerd op de omstandigheid dat de belastingplichtige had nagelaten een in de aangifte ingenomen standpunt over de waarde van een onroerende zaak te verifiëren.²⁶⁶ Omdat de bewustheid van de kans dat de waardering onjuist was reeds op een feit van algemene bekendheid was gebaseerd, zou de overweging dat de belastingplichtige heeft nagelaten de waarde te verifiëren kunnen worden beschouwd als een onderbouwing van de aanvaarding. Het is mij niet duidelijk of de belastingkamer dit ook zo heeft bedoeld, omdat zij bij het oordeel dat er sprake is van bewuste aanvaarding geen onderscheid heeft gemaakt tussen het bewustheids- en het aanvaardingsvereiste.

In een in 2008 gewezen arrest over de geestesgesteldheid van de belastingplichtige bij het uitbesteden van het doen van de aangifte aan een gemachtigde heeft de belastingkamer van de Hoge Raad de aanvaarding nadrukkelijk

265. De veronderstelling van de belastingplichtige speelt in de arresten van de belastingkamer van de Hoge Raad wel een rol, maar uitsluitend in het kader van de vaststelling van de bewustheid. HR 14 juni 2000, *BNB* 2000/299, ECLI:NL:HR:2000:AA6204, r.o. 3.4; HR 3 mei 2002, *BNB* 2002/230, ECLI:NL:HR:2002:AE2262, r.o. 4.2 (beide arresten handelen over kwade trouw).

266. HR 13 februari 2004, *BNB* 2004/160, ECLI:NL:HR:2004:AO3643, r.o. 3.1.

genoemd als een van de vereisten voor voorwaardelijk opzet.²⁶⁷ Hierbij heeft zij overwogen dat het inschakelen van een gerenommeerd kantoor het vermoeden rechtvaardigt dat de belastingplichtige aan zijn fiscale verplichtingen wenste te voldoen of, zoals ik het interpreteer, een contra-indicatie voor de aanvaarding vormt.²⁶⁸ In een arrest uit 2010 heeft de belastingkamer van de Hoge Raad herhaald dat de aanvaarding een vereiste is voor voorwaardelijk opzet.²⁶⁹

In de arresten van de belastingkamer van de Hoge Raad zijn, in tegenstelling tot die van de strafkamer van de Hoge Raad, tot nu toe verder weinig aanwijzingen te vinden over de invulling van de aanvaarding.

In de jurisprudentie van de belastingrechter in feitelijke instantie komen uitspraken waarin de bewuste aanvaarding op méér is gebaseerd dan alleen op de vaststelling dat de belastingplichtige ondanks dat hij zich er bewust van is geweest dat de aangifte mogelijk onjuist is toch aangifte heeft gedaan, niet veel voor. In een beperkt aantal uitspraken zijn overwegingen over het nalaten van onderzoek te vinden die zouden kunnen worden gezien als een onderbouwing van de aanvaarding, hoewel dat nergens met zoveel woorden in die uitspraken is genoemd.²⁷⁰

Samengevat heb ik, hoewel de belastingkamer van de Hoge Raad de aanvaarding wel als een van de vereisten voor voorwaardelijk opzet beschouwt, weinig jurisprudentie aangetroffen waarin aan de aanvaarding meer invulling is gegeven dan op grond van de cognitieve benadering zou moeten. Het aanvaardingsvereiste als zelfstandig vereiste voor voorwaardelijk opzet lijkt in het fiscale boeterecht tot nu toe derhalve nog maar weinig geconcretiseerd.²⁷¹ Dit sluit aan bij de opmerking die hiervoor in paragraaf 3.4.2.4 is gemaakt dat situaties van bewuste schuld in het fiscale boeterecht maar weinig

267. HR 29 februari 2008, *BNB* 2008/156, ECLI:NL:HR:2008:BC5346, r.o. 3.5.3. in verband met de kwade trouw en r.o. 3.7.2. in verband met voorwaardelijk opzet.

268. HR 29 februari 2008, *BNB* 2008/156, ECLI:NL:HR:2008:BC5346, r.o. 3.7.2.

269. HR 3 december 2010, *BNB* 2011/59, ECLI:NL:HR:2010:BO5989, r.o. 3.6.2.

270. Zie bijvoorbeeld Hof Amsterdam 14 november 2006, ECLI:NL:GHAMS:2006:AZ2568 (een uitspraak in verband met kwade trouw), r.o. 2.5.2 waarin het voorwaardelijk opzet mede was gebaseerd op de omstandigheid dat de belastingplichtige had nagelaten onderzoek naar het toepasselijke belastingrecht te verrichten, nadat was vastgesteld dat hij zich er bewust van was dat zijn in de aangifte ingenomen standpunt hierover mogelijk onjuist was. Voorts Hof Arnhem 27 juli 2008, ECLI:NL:GHARN:2008:BD5964, r.o. 4.29-4.30 waarin het voorwaardelijk opzet mede was gebaseerd op de omstandigheid dat de belastingplichtige had nagelaten het in de aangifte ingenomen standpunt over de waarde van een onroerende zaak te verifiëren, nadat was vastgesteld dat hij zich er bewust van was dat de in de aangifte opgenomen waarde mogelijk onjuist was.

271. Broekhuijsen en Lubbers 2014, p. 95.

voorkomen.²⁷² Bij de cognitieve benadering is het onderscheid tussen bewuste schuld en voorwaardelijk opzet immers moeilijk te maken.

Hierna wordt uitgewerkt hoe het aanvaardingsvereiste als zelfstandig vereiste in het fiscale boete- en strafrecht kan worden ingevuld. Tot slot bespreek ik of een belastingplichtige die op het moment van het doen van de aangifte een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt heeft ingenomen waarvan hij ook wist of meende te weten dat het pleitbaar was, bewust de aanmerkelijke kans op die onjuiste aangifte heeft aanvaard en daarmee elk van de drie vereisten voor voorwaardelijk opzet heeft vervuld.

3.4.3.6.8 Concretisering van de aanvaarding in het fiscale straf- en boeterecht

Toepassing van de overwegingen uit het eerste HIV-arrest op de fiscale opzetboetebepalingen leidt naar mijn mening tot de conclusie dat uit het toch doen van een aangifte waarvan de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte heeft geweten dat deze mogelijk onjuist is, wel kan worden afgeleid dat die belastingplichtige de kans op het doen van een onjuiste aangifte heeft genomen, maar niet per definitie dat hij deze kans ook heeft aanvaard.²⁷³ De belastingplichtige kan er bij het doen van de aangifte namelijk ook van uit zijn gegaan dat de aangifte wel juist is. In dat geval kan er slechts sprake zijn van bewuste schuld.

Een belastingplichtige bijvoorbeeld die als gevolg van een schatting zijn omzet te laag heeft opgegeven, maar er bij het schatten van uit is gegaan dat zijn schatting eerder te hoog dan te laag is, heeft naar mijn mening niet met voorwaardelijk opzet gehandeld.²⁷⁴ Op grond van het eerste HIV-arrest kan immers uitsluitend die belastingplichtige voorwaardelijk opzet hebben die niet alleen heeft geweten dat de door hem gekozen wijze van aangifte doen tot een onjuiste aangifte kan leiden, maar die ook heeft verondersteld dat zijn wijze van aangifte doen tot een onjuiste aangifte zal leiden en die ook bij die veronderstelling niet heeft afgezien van het op die wijze doen van aangifte.

272. Zie A-G Groeneveld, conclusie van 2 mei 2002, ECLI:NL:PHR:2003:AE4480, r.o. 4.2-4.3: "In de jurisprudentie wordt voor opzet voorwaardelijk opzet voldoende geacht. Daarvoor zal wel moeten vaststaan dat de belastingplichtige wist dat zijn handelwijze waarschijnlijk fout was. Het besluit om desondanks aldus te handelen neemt hij in deze gevallen omdat hij onverschillig staat ten opzichte van de aanvaardbaarheid van zijn handelen. Bij (grove) schuld gaat het om gevallen waarin de belastingplichtige niet bewust een fout heeft gemaakt en evenmin bewust het risico neemt dat hij een fout maakt, maar zich wel van een gemaakte fout bewust had moeten zijn."

273. De Bont 2005, p. 4; C. van Asperen den Boer, 'Strafrechtelijke deelnemingsvormen in fiscalibus: een crime voor de belastingadviseur?', *TFB* 2014/2, p. 16.

274. Dit voorbeeld is ontleend aan Wattel 1989, p. 125-126. De uitwerking is van mij. Ook "degene die met een zucht van verlichting de schoenendoos met bankafschriften, kassarollen en facturen bij zijn boekhouder deponeert en zo weinig mogelijk met de invulling van het aangifteformulier te maken wil hebben" (p. 133) heeft niet zonder meer met voorwaardelijk opzet heeft gehandeld.

Het onderscheid tussen het nemen en het aanvaarden van de aanmerkelijke kans is, zoals hiervoor opgemerkt, moeilijk te maken in situaties waarin de kans op een onjuiste aangifte naar algemene ervaringsregels totaal of bijna totaal is. In deze situaties volgt de aanvaarding, uitzonderingen daargelaten, naar mijn mening bijna automatisch uit het weten dat de aangifte onjuist of mogelijk onjuist is. Hiervan kan bijvoorbeeld worden gesproken in de situatie waarin een aangifte is gebaseerd op een administratie die als gevolg van grove schending van de administratieplicht, bijvoorbeeld door het niet volledig boeken van de omzet, zodanig onbetrouwbaar is dat een juiste aangifte niet meer mogelijk is.²⁷⁵ Onder dergelijke omstandigheden kan een belastingplichtige moeilijk volhouden dat hij wist dat de administratie niet deugde, maar dat hij ervan uitging dat de aangifte toch wel juist zou zijn.

Het op zeer grove wijze, bijvoorbeeld door het gebruik van valse stukken, overtreden van de administratie- of bewaarplicht kan ook, zoals de strafkamer van Hof 's-Hertogenbosch in het hiervoor in paragraaf 3.4.3.6.6 besproken arrest heeft gedaan, worden beschouwd als een handeling die naar haar uiterlijke verschijningsvorm kan worden aangemerkt als zozeer gericht op het doen van een onjuiste aangifte dat het niet anders kan zijn dan dat de belastingplichtige de aanmerkelijke kans op de onjuiste aangifte heeft aanvaard.²⁷⁶

Het onderscheid tussen het nemen en aanvaarden van de aanmerkelijke kans kan voorts moeilijk worden gemaakt in de situatie waarin de aangifte onjuist is als gevolg van een op voorhand evident onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht. Ook in een dergelijke situatie waarin de kans op een onjuiste aangifte totaal of bijna totaal is, volgt de aanvaarding, uitzonderingen daargelaten, bijna automatisch uit het weten dat de interpretatie of toepassing van het belastingrecht onjuist is.

In de zojuist genoemde situaties is het volgen van de cognitieve benadering derhalve goed te verdedigen.

Omdat de belastingkamer van de Hoge Raad tot nu toe steeds heeft geoordeeld dat bij een pleitbaar standpunt opzet zonder meer ontbreekt, is de vraag of een belastingplichtige de onjuistheid van zijn aangifte ook heeft aanvaard door zijn aangifte te baseren op een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt waarvan hij ook wist of meende te weten dat het pleitbaar en daarmee mogelijk onjuist was, in de jurisprudentie nog niet aan de orde geweest. Toch kan ik er wel wat over opmerken.

In situaties waarin het belastingrecht op mogelijk onjuiste, maar wel op pleitbare wijze is geïnterpreteerd of toegepast, is de kans dat het standpunt en als gevolg daarvan de aangifte onjuist is niet zo groot dat de aanvaarding

275. Van Houte 1987, p. 139-141.

276. Hof 's-Hertogenbosch 6 januari 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:AU9261, r.o. K3 en P2 (cassatieberoep verworpen; HR 29 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB8977).

zonder meer uit de bewustheid van de mogelijke onjuistheid en het toch indienen van de aangifte is af te leiden.

Dit houdt in dat alleen de vaststelling dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van zijn aangifte weet dat zijn aangifte mogelijk onjuist is als gevolg van het door hem ingenomen pleitbare, maar mogelijk onjuiste standpunt voor het bewijs van voorwaardelijk opzet niet voldoende is. Daarnaast moet ook nog worden vastgesteld dat de belastingplichtige heeft aanvaard dat zijn aangifte onjuist is. Als ik uitga van de zojuist gegeven uitwerking van het eerste HIV-arrest, is daarvoor van belang dat de belastingplichtige ook heeft verondersteld dat zijn pleitbare standpunt onjuist zal zijn en daarmee tot een onjuiste aangifte zal leiden en hij ook bij die veronderstelling niet heeft afgezien van het verwerken van zijn standpunt in de aangifte.

In zijn algemeenheid kan derhalve niet worden gezegd dat een belastingplichtige die ten tijde van het doen van aangifte een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt heeft ingenomen waarvan hij wist of meende te weten dat het pleitbaar was, nooit met voorwaardelijk opzet kan hebben gehandeld. Aan de andere kant kan ook niet worden gezegd dat die belastingplichtige wel steeds met voorwaardelijk opzet zal hebben gehandeld. Bij een bewust ingenomen pleitbaar standpunt hangt het steeds van de feiten en omstandigheden af of voorwaardelijk opzet kan worden vastgesteld.²⁷⁷ In hoofdstuk 6, in de paragrafen 6.3.2, 6.3.2.1 en 6.3.2.2 wordt hier uitgebreid op teruggekomen.

3.4.3.6.9 Voorwaardelijk opzet bij *fraus legis* en misbruik van recht

In het vorige hoofdstuk, in de paragrafen 2.5.3 en 2.5.4.3 zijn *fraus legis* en misbruik van recht besproken. *Fraus legis* en misbruik van recht vormen bijzondere methoden van rechtsvinding waarbij de belastingrechter de vastgestelde feiten ten behoeve van de belastingheffing of -betaling zodanig aanpast, dat zij alsnog onder de tekst van de wet vallen. Bij toepassing van *fraus legis* en misbruik van recht wordt in de rechtspraak in feitelijke instantie en in de literatuur naar mijn mening terecht vaak aangenomen dat het standpunt van de belastingplichtige dat het recht moet worden toegepast op de vastgestelde feiten pleitbaar is.

De rechter gaat uitsluitend tot toepassing van *fraus legis* en misbruik van recht over als de aan de feiten verbonden fiscale gevolgen in strijd zijn met doel en strekking van de wet en als belastingverijdeling de doorslaggevende

277. M.W.C. Feteris in zijn noot onder *BNB* 2004/75, onder 6; *Il sink* 2009, p. 207-208: "... degene die een belastingaangifte doet waarvan hij niet zeker weet of deze juist is maar die goede argumenten meent te hebben waarom die aangifte toch zo kan worden ingediend, kan onder bepaalde omstandigheden willens en wetens de aanmerkelijke kans aanvaarden dat hij een onjuiste aangifte doet. Dan is – ondanks het hebben van een pleitbaar standpunt – toch sprake van opzettelijke overtreding van art. 69 AWR, dus van een strafbaar feit."; A-G Aben, conclusie van 7 juni 2011, *ECLI:NL:PHR:2012:BQ8596*, r.o. 12.5.

beweegreden is geweest voor het samenstel van rechtshandelingen dat aan die belastingverijdeling ten grondslag heeft gelegen. De voorwaarde dat de belastingplichtige belastingverijdeling als doorslaggevende beweegreden moet hebben gehad komt erop neer dat de belastingplichtige bewust moet hebben gepoogd te bewerkstelligen dat – gezien vanuit doel en strekking van de wet – te weinig belasting wordt geheven of betaald. De achtergrond van deze subjectieve voorwaarde ligt naar mijn mening in de omstandigheid dat toepassing van *fraus legis* en misbruik van recht neerkomen op een rechtstoepassing die de grenzen van het legaliteitsbeginsel raakt.²⁷⁸ Door toepassing van *fraus legis* of misbruik van recht te beperken tot belastingplichtigen die belastingverijdeling als doorslaggevend motief hebben gehad, worden de grenzen van het legaliteitsbeginsel echter uitsluitend opgezocht bij belastingplichtigen die niet te goeder trouw met de wet zijn omgegaan en daardoor minder aanspraak kunnen maken op de beschermende werking van het legaliteitsbeginsel.²⁷⁹

Het bewezen motief om belasting te vrijdelen (met als consequentie: minder aanspraak op bescherming door het legaliteitsbeginsel) hoeft naar mijn mening echter niet in te houden dat de belastingplichtige opzet op een onjuiste belastingaangifte, -heffing of -betaling heeft gehad (met als consequentie: beboeting). Bij de vaststelling van voorwaardelijk opzet gaat het namelijk niet om het motief,²⁸⁰ maar om de vraag of de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte niet alleen wist dat er een aanmerkelijke kans was dat zijn aangifte onjuist was – in dit geval: wist dat er een aanmerkelijke kans was dat *fraus legis* of misbruik van recht werd toegepast – maar ook heeft verondersteld dat *fraus legis* of misbruik van recht zal worden toegepast en hij ook bij die veronderstelling niet heeft afgezien van het verwerken van zijn standpunt in de aangifte. Daarvan zou bijvoorbeeld sprake kunnen zijn als de belastingplichtige weet dat in een vergelijkbare situatie al eens *fraus legis* of misbruik van recht is toegepast en hij ervan uitgaat dat dat ook in zijn geval gaat gebeuren.²⁸¹

278. Ch.P.A. Geppaart, 'Over wetsonthouding in het belastingrecht' in: Ch.P.A. Geppaart (red.), *Op zoek naar belastingrecht*, Tilburg: Boekhandel Gianotten 1989, p. 113: "... wij daardoor aan de uiterste grens zijn gekomen van het gebied waar de kracht van de wet nog voelbaar is."

279. R.L.H. IJzerman, *Het leerstuk van de wetsonthouding in het belastingrecht*, Deventer: Kluwer 1991, p. 102; R.E.C.M. Niessen, 'Fraus legis in de 21^e eeuw', *NTFRB* 2011/6, p. 7-8. Anders: J.M.H. Nieuwenhuizen, *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid*, Deventer: Kluwer 2010, p. 247 die de subjectieve voorwaarde niet als een afzonderlijk vereiste voor toepassing van *fraus legis* ziet.

280. Dit motief ziet overigens niet alleen op een belastingheffing of -betaling die in strijd is met doel en strekking van de wet, maar ook op een belastingheffing of -betaling die in overeenstemming is met de tekst van de wet, M.M. Kors, 'Fraus legis en fraude', *Informatief* 2016/82, p. 17.

281. J.D. Baron en R.S. Bekker, 'The usual suspects: doen geloven dat een aan *fraus legis* gekoppelde boete niet bestaat', *WFR* 2014/7068, p. 1292.

De vraag of een belastingplichtige bij frauduleus gebruik van recht met voorwaardelijk opzet heeft gehandeld verschilt naar mijn mening derhalve niet van de vraag of de belastingplichtige bij het bewust innemen van een pleitbaar standpunt met voorwaardelijk opzet heeft gehandeld. Op deze vraag wordt, zoals in de vorige paragraaf opgemerkt, in hoofdstuk 6 uitgebreid teruggekomen.

3.5 Het gevolgbestanddeel in de fiscale strafbepalingen

Bij het in art. 69 lid 2 AWR strafbaar gestelde opzettelijk onjuist doen van een bij belastingwet voorziene aangifte is de voorwaarde opgenomen dat het feit – het onjuist doen van die aangifte – ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven. Dit gevolgbestanddeel is geobjectiveerd, hetgeen inhoudt dat het bestanddeel weliswaar moet worden bewezen om tot vervulling van de delictsomschrijving te komen, maar dat het opzet niet op dit bestanddeel hoeft te zien.²⁸²

Het is de vraag of dit gevolgbestanddeel in de zojuist genoemde fiscale strafbepaling tot een andere invulling van het opzetbegrip kan leiden dan in de fiscale boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte. Om deze vraag te beantwoorden wordt in de volgende paragraaf de historie van het gevolgbestanddeel en de achtergrond van de objectivering daarvan beschreven. Vervolgens wordt in de daarop volgende paragraaf onderzocht of de delictsomschrijving in het fiscale strafrecht, zoals blijkbaar de bedoeling van de wetgever in de jaren '90 is geweest, mét geobjectiveerd gevolgbestanddeel minder snel kan worden vervuld dan zónder geobjectiveerd gevolgbestanddeel. Ik sluit af met de beoordeling of het gevolgbestanddeel, of het nu is geobjectiveerd of niet, inderdaad tot een andere invulling van het opzetbegrip leidt.

3.5.1 Achtergrond van het gevolgbestanddeel

In de oorspronkelijke bepalingen waarin het onjuist of onvolledig doen van een aangifte strafbaar was gesteld was de voorwaarde opgenomen dat nadeel voor het Rijk kon ontstaan.²⁸³ In de Wet vervanging fiscaal noodrecht (Wvfn) hield het gevolgbestanddeel in dat het gevolg kon zijn dat te weinig belasting werd geheven.²⁸⁴ Vanaf de invoering van de AWR gold de voorwaarde dat het gevolg zou kunnen zijn dat te weinig belasting zou kunnen worden geheven, de

282. Nota bene: de objectivering van het gevolgbestanddeel heeft niets te maken met het objectiveren bij opzet.

283. Zie bijvoorbeeld art. 117 Wet op de Inkomstenbelasting 1914 en art. 54 Wet op de Vermogensbelasting 1892. Niet alle heffingswetten kenden strafbepalingen met een gevolgbestanddeel. J.D. Hamstra Pik, 'Strafrecht', *WFR* 1951/4068, p. 443.

284. Art. 10 Wvfn.

zogenoemde dubbele potentialis.²⁸⁵ Met ingang van 1998 geldt de voorwaarde dat het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, het zogenaemde strekkingsvereiste.²⁸⁶

De parlementaire toelichting bij de oorspronkelijke wetsvoorstellen voor de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 waaruit de eerste strafbepaling met een gevolgbestanddeel is voortgekomen, geeft weinig informatie over het gevolgbestanddeel. Over deze eerste strafbepaling is in de literatuur in het begin van de jaren '50 opgemerkt dat het vereiste van nadeel voor het Rijk verband houdt met de omstandigheid dat de onjuiste of onvolledige aangifte eigenlijk een strafbare poging tot belastingontduiking is.²⁸⁷ Hiervan uitgaande zou het gevolgbestanddeel in de strafbepaling kunnen zijn opgenomen om tot uitdrukking te brengen dat voor bestraffing voldoende is dat de onjuiste aangifte tot nadeel voor het Rijk *kán* leiden, maar dat de onjuiste aangifte niet tot daadwerkelijke benadeling *hóeft* te leiden. Deze werking van het gevolgbestanddeel is naar mijn mening bevestigd in een arrest uit 1921 waarin het verweer van de verdachte belastingplichtige dat de poging om de staat te benadelen niet was gelukt omdat de onjuiste aangifte door tijdige ontdekking door de inspecteur feitelijk niet tot een onjuiste aanslag had geleid, niet slaagde.²⁸⁸

In 1938 heeft de strafkamer van de Hoge Raad geoordeeld dat het toenmalige gevolgbestanddeel een geobjectiveerd bestanddeel vormde.²⁸⁹ Dit houdt zoals hiervoor opgemerkt in dat het opzet niet op dit bestanddeel hoeft te zien. De strafkamer heeft dit oordeel in 1982 bevestigd ten aanzien van de zojuist genoemde dubbele potentialis.²⁹⁰

Hiermee vormt het gevolgbestanddeel in de fiscale strafbepalingen een uitzondering op het in het strafrecht gehanteerde uitgangspunt dat opzet betrekking heeft op alle bestanddelen die na het woord opzet in de delictsomschrijving zijn opgenomen.²⁹¹ In de parlementaire geschiedenis tot het begin van de jaren '90 van de vorige eeuw zijn geen aanknopingspunten te

285. (Het toenmalige) Art. 68 AWR. De naam dubbele potentialis slaat op het dubbele gebruik van de woorden 'zou kunnen' in de delictsomschrijving.

286. Art. 69 AWR.

287. Hamstra Pik 1951, p. 443. In de oorspronkelijke wetsvoorstellen lag de nadruk bij zowel de verhogings- als de strafbepalingen inderdaad op het bestraffen van het doen van de onjuiste aangifte, ongeacht het moment van ontdekking, zozeer zelfs, dat niet was voorzien in een verhoging bij navordering.

288. HR 14 februari 1921, *B.* 3046: "dat het misdrijf reeds aanwezig is wanneer de opzettelijk onjuiste of onvolledige aangifte de mogelijkheid van een te lagen voor het Rijk nadeligen aanslag opent, welke mogelijkheid niet ophoudt te bestaan doordat in een bijzonder geval, voor de aanslag tot stand is gekomen, een ambtenaar der belastingen de onjuistheid of onvolledigheid heeft ontdekt."

289. HR 21 november 1938, *B.* 6825.

290. HR 23 februari 1982, *NJ* 1982/647, r.o. 6.

291. De Hullu 2015, p. 221.

vinden voor de objectivering van het gevolgbestanddeel.²⁹² Ervan uitgaande dat de strafbaarstelling van het doen van een onjuiste aangifte in het begin van de twintigste eeuw inderdaad werd gezien als de strafbaarstelling van een poging, is het naar mijn mening niet vreemd dat de voorwaarde is gesteld dat de poging wel deugdelijk moest zijn, maar dat het opzet beperkt kon blijven tot het doen van de onjuiste aangifte.

In de literatuur is men er sinds de invoering van de Wvfn echter van uitgegaan dat het gevolgbestanddeel een beschermende werking heeft tegen een te ruime strafrechtelijke aansprakelijkstelling. Deze werking zou door de hiervoor genoemde arresten en door de steeds ruimere formulering van het gevolgbestanddeel minder effectief zijn geworden.²⁹³ Naar aanleiding van de gebrekkige beschermende werking heeft de commissie-Van Slooten in 1992 in het kader van de herziening van het fiscale strafrecht voorgesteld om in plaats van een geobjectiveerd bestanddeel in de strafbepaling op te nemen dat de belastingplichtige het oogmerk moet hebben om minder belasting te betalen dan materieel verschuldigd.²⁹⁴ De wetgever heeft in verband met de bewijsbaarheid van de strafbepaling echter vastgehouden aan een geobjectiveerd gevolgbestanddeel.²⁹⁵ Uiteindelijk is gekozen voor het strekkingsvereiste op grond waarvan het doen van een onjuiste aangifte naar algemene ervaringsregels de aanmerkelijke kans in het leven moet roepen dat als gevolg daarvan te weinig belasting zal worden geheven.²⁹⁶

De strafkamer van de Hoge Raad heeft zich in 2001 voor het eerst over het strekkingsvereiste gebogen. Onder verwijzing naar de parlementaire geschiedenis heeft zij strikt vastgehouden aan het uitgangspunt dat voor het bewijs van dit gevolgbestanddeel niet meer is vereist dan dat de gedraging naar haar aard en in het algemeen geschikt moet zijn om het gevolg, de onjuiste belastingheffing, te veroorzaken.²⁹⁷

292. Zowel de MvT van de Wvfn als de MvT van de AWR verwijst naar de ratio van de strafbaarstelling. *Kamerstukken II* 1950/51, 1957, 3 (MvT), p. 6; *Kamerstukken II* 1954/55, 4080, 3 (MvT), p. 28.

293. M.A. Wisselink, 'Opmerkingen over het begrip fiscale fraude in Nederland', *MBB* 1977/11, p. 218-219. Ook S.C. de Lange en S. de Wit meenden in *De Lange en De Wit* 1981, p. 52-22 dat de delictomschrijving een te ruime werking had omdat het opzet niet was gericht op het gevolgbestanddeel.

294. *Kamerstukken II* 1993/94, 23470, 3 (MvT), p. 19-24.

295. *Kamerstukken II* 1993/94, 23470, 3 (MvT), p. 23-24.

296. *Kamerstukken II* 1993/94, 23470, 3 (MvT), p. 23. Het begrip aanmerkelijke kans wordt hier niet gebruikt in verband met voorwaardelijk opzet, maar om een verband te leggen tussen de gedraging, de onjuiste aangifte, en het gevolg, de onjuiste belastingheffing. De kans dat de onjuiste aangifte tot onjuiste belastingheffing leidt moet aanmerkelijk zijn.

297. HR 26 juni 2001, ECLI:NL:HR:2001:ZD2493, r.o. 3.5-3.6.

3.5.2 De werking van het gevolgbestanddeel

In de literatuur wordt algemeen geconcludeerd dat het geobjectiveerde gevolgbestanddeel, of het nu de vorm van de dubbele potentialis of van het strekkingsvereiste heeft, weinig toegevoegde waarde heeft.²⁹⁸ Het geobjectiveerde gevolgbestanddeel voegt naar mijn mening, ondanks de bedoeling van de wetgever bij de herziening van het fiscale strafrecht in de jaren '90, inderdaad weinig toe.

Het doen van een onjuiste aangifte is namelijk per definitie geschikt om onjuiste belastingheffing te veroorzaken. Uitsluitend in situaties waarin de onjuiste aangifte zich niet zou kunnen vertalen in onjuiste belastingheffing kan het gevolgbestanddeel betekenis hebben. Dit betreft bijvoorbeeld de situatie waarin de aangifte onjuiste informatie bevat die de belastingheffing niet kan raken, de situatie waarin de wijze van informatieverschaffing onjuist is, terwijl de relevante informatie wel met het doen van de aangifte is verstrekt, of bij aangiftebelastingen de situatie waarin ondanks de onjuiste aangifte wel het juiste belastingbedrag is betaald.²⁹⁹

Er bestaat derhalve weinig verschil tussen het bewijs dat de aangifte onjuist is en het bewijs dat die onjuiste aangifte tot onjuiste belastingheffing of -betaling kan leiden. Er bestaat ook weinig verschil tussen het bewijs dat de aangifte onjuist is en het bewijs dat de belastingheffing of -betaling onjuist is.

Omdat het gevolgbestanddeel weinig toegevoegde waarde heeft, maakt het voor de invulling van het opzetbegrip ook weinig verschil of het gevolgbestanddeel is geobjectiveerd of niet. Het is naar mijn mening zelfs een feit van algemene bekendheid dat een onjuiste belastingaangifte tot te weinig belastingheffing kan leiden.³⁰⁰ Wie zich bewust is geweest van de mogelijkheid dat de aangifte onjuist is, zal in beginsel niet kunnen volhouden dat hij zich niet bewust is geweest van de mogelijkheid dat er te weinig belasting zal worden geheven.

Het maakt derhalve weinig verschil of het opzet alleen is gericht op de onjuiste aangifte, zoals in de strafbepaling van art. 69 lid 2 AWR en de boetebepaling van art. 67d AWR het geval is, of dat het opzet zou zijn gericht op de onjuiste aangifte én op het gevolgbestanddeel, zoals het geval zou zijn als het gevolgbestanddeel niet zou zijn geobjectiveerd, of dat het opzet is gericht is

298. Wattel 1989, p. 121; J. Wortel, *Vervolgen in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 1991, p. 94; G.J.M.E. de Bont, 'Het gevolgbestanddeel in art. 69, lid 1, AWR', *TFB* 1999/5, p. 18-19; W.E.C.A. Valkenburg, 'Van de dubbele potentialis naar het strekkingsvereiste en het overgangsrecht', *WFR* 2001/6455, p. 1560; G.J.M.E. de Bont en J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2009', *TFB* 2009/8, p. 4-5; Valkenburg en Van der Werff 2014, p. 50, 51.

299. Vergelijk Rb. 's-Hertogenbosch 4 oktober 2007, ECLI:NL:RBSHE:2007:BB4747 (overweging in verband met onjuistheid als gevolg van het niet opgeven van bankrekeningen). De rechtbank lijkt ervan uit te gaan dat het opzet wel op het strekkingsvereiste moet zien.

300. Rb. Utrecht 9 augustus 2011, ECLI:NL:RBUTR:2011:BR4485: "De rechtbank acht het een feit van algemene bekendheid dat als er minder omzet aan de Belastingdienst wordt opgegeven er minder omzetbelasting zal worden geheven."

op de onjuiste belastingheffing of -betaling, zoals in de boetebepalingen van art. 67e AWR en art. 67f AWR het geval is.³⁰¹

3.6 Samenvatting verschillen in de invulling van het opzetbegrip tussen het fiscale straf- en boeterecht en vooruitblik

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft in een arrest uit 1999 voor de invulling van het opzetbegrip in het fiscale boeterecht verwezen naar de invulling van het opzetbegrip in het strafrecht.³⁰² Dat wil echter niet zeggen dat er vanaf dat moment geen verschillen meer waren in de invulling van dat begrip tussen het fiscale boete- en strafrecht. De invulling van het opzetbegrip heeft in het fiscale boeterecht in eerste instantie immers binnen een eigen, niet door strafrechtelijke beginselen beheerste, context plaatsgevonden. In dit hoofdstuk zijn vijf mogelijke verschillen bij de invulling van het opzetbegrip in de fiscale straf- en boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte aan de orde geweest. Hierna worden ze kort in herinnering gebracht.

Eén verschil is, zoals besproken in paragraaf 3.4.1.5, door de belastingkamer van de Hoge Raad opgeheven. In 2006 heeft de belastingkamer geoordeeld dat in het fiscale boeterecht, in navolging van het strafrecht, de geestesgesteldheid van de gemachtigde niet meer aan de belastingplichtige kan worden toegerekend.

Eén verschil is voornamelijk een schijnbaar verschil. De omstandigheid dat in de fiscale strafbepaling het opzet is gericht op de onjuiste aangifte, terwijl in de fiscale boetebepalingen bij navordering en naheffing het opzet is gericht op onjuiste belastingheffing of -betaling, kan, zoals uitgewerkt in paragraaf 3.4.1.4 en paragraaf 3.5, slechts in uitzonderingsgevallen tot een verschil in de invulling van het opzetbegrip leiden.

Eén mogelijk verschil heeft voor dit onderzoek geen consequenties. In het fiscale strafrecht is kleurloos opzet het uitgangspunt, terwijl in het fiscale boeterecht nog niet duidelijk is welk uitgangspunt geldt. Bij de fiscale straf- en boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte leidt dit echter, zoals besproken in de paragrafen 3.4.3.5.2, 3.4.3.5.3 en 3.4.3.5.4, niet tot een verschil. Het opzet in zowel de straf- als de boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte is namelijk gekleurd door de delictsomschrijvingen en moet zijn gericht op onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht.

301. Anders: W.E.C.A. Valkenburg, 'Opzet en strekkingsvereiste in fiscalibus: van objectivering naar subjectivering?', *Strafblad* 2008, p. 53-56. Valkenburg verwacht dat het vervallen van de objectivering van het strekkingsvereiste ruimte biedt om genuanceerder naar het opzet bij fiscale delicten te kijken.

302. HR 22 september 1999, *BNB* 2000/122, ECLI:NL:HR:1999:AA2870, r.o. 3.

Twee verschillen in de invulling van het opzetbegrip tussen het fiscale boete- en strafrecht lijken nog wel te bestaan.

In de eerste plaats zou, zoals uiteengezet in paragraaf 3.4.3.3, vanaf de invoering van de strafuitsluitingsgronden de vaststelling van opzet niet alleen in het fiscale strafrecht maar ook in het fiscale boeterecht niet meer achterwege mogen blijven als aan de vereisten voor opzet, het weten of willen of de bewuste aanvaarding van de aanmerkelijke kans, is voldaan. Uit de pleitbaar standpunt arresten lijkt te volgen dat de belastingkamer van de Hoge Raad hier niet van uitgaat. In deze arresten wordt namelijk geoordeeld dat een pleitbaar standpunt steeds zonder meer tot het ontbreken van opzet leidt. In de volgende hoofdstukken wordt hier nader op ingegaan.

In de tweede plaats lijkt de belastingkamer van de Hoge Raad, anders dan de strafkamer van de Hoge Raad, tot nu toe weinig invulling te hebben gegeven aan de voor voorwaardelijk opzet vereiste aanvaarding. In de literatuur wordt in het verlengde hiervan verondersteld dat, als de zojuist genoemde pleitbaar standpunt arresten van de belastingkamer van de Hoge Raad buiten beschouwing worden gelaten, een belastingplichtige die bewust een pleitbaar standpunt heeft ingenomen bijna altijd met voorwaardelijk opzet een onjuiste aangifte heeft gedaan.³⁰³ De vaststelling alleen dat een belastingplichtige bewust een pleitbaar en daarmee mogelijk onjuist standpunt heeft ingenomen, is voor het bewijs van voorwaardelijk opzet, zoals hiervoor in paragraaf 3.4.3.6.8 uiteengezet, echter niet voldoende. Hiervoor moet namelijk ook worden vastgesteld dat de belastingplichtige heeft aanvaard dat zijn standpunt, en als gevolg daarvan zijn aangifte, onjuist is. In zijn algemeenheid kan daarom niet worden gezegd dat de belastingplichtige die bewust een pleitbaar standpunt heeft ingenomen altijd met voorwaardelijk opzet heeft gehandeld. Aan de andere kant kan ook niet worden gezegd dat een belastingplichtige die bewust een pleitbaar standpunt heeft ingenomen nooit met voorwaardelijk opzet heeft gehandeld. Ook hier wordt in de volgende hoofdstukken, met name in hoofdstuk 6, nader op ingegaan.

Als aan de vereisten voor opzet is voldaan, zou de vaststelling van opzet echter, zoals zojuist gezegd, met ingang van 1 juli 2009 niet alleen in het fiscale strafrecht maar ook in het fiscale boeterecht in beginsel onontkoombaar moeten zijn. Straffeloosheid kan dan nog wel worden bereikt door middel van een strafuitsluitingsgrond. Daarom komen in het volgende gedeelte de strafuitsluitingsgronden aan de orde.

303. Valkenburg en Van der Werff 2014, p. 40.

DERDE GEDEELTE: DE STRAFUITSLUITINGSGRONDEN**3.7 De strafuitsluitingsgronden**

Aan toepassing van de strafuitsluitingsgronden kan pas worden toegekomen nadat de bestanddelen van de delictsomschrijving zijn bewezen. Toepassing van een strafuitsluitingsgrond brengt mee dat, ondanks de vervulling van de delictsomschrijving, strafrechtelijke aansprakelijkheid alsnog achterwege blijft.

In dit gedeelte wordt eerst globaal ingegaan op de strafuitsluitingsgronden en de verhouding tussen de delictsomschrijving en de strafuitsluitingsgronden. Ik begin steeds met de theorie uit het strafrecht en vertaal deze theorie vervolgens naar het fiscale straf- en boeterecht.

Vervolgens wordt een aantal strafuitsluitingsgronden nader uitgewerkt. Het is de bedoeling hiermee een beeld te krijgen van de strafuitsluitingsgronden die in het kader van de eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer door de belastingrechter en de strafrechter zouden kunnen worden gebruikt. Ik bespreek twee rechtvaardigingsgronden die bij een pleitbaar standpunt verweer van toepassing zouden kunnen zijn. Daarnaast wordt ingegaan op de voorwaarden die gelden voor de schulduitsluitingsgrond afwezigheid van alle schuld. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft namelijk geoordeeld dat een pleitbaar standpunt bij verzuimboetes steeds tot gevolg heeft dat alle schuld ontbreekt.³⁰⁴ Met de voorwaarden die normaal voor een beroep op deze schulduitsluitingsgrond gelden, kan in het volgende hoofdstuk de huidige pleitbaar standpunt jurisprudentie bij verzuimboetes worden geïnterpreteerd door te onderzoeken of die voorwaarden ook worden gehanteerd zodra kan worden gesproken van een pleitbaar standpunt.

3.7.1 *Strafuitsluitingsgronden in het fiscale straf- en boeterecht***3.7.1.1 *Strafuitsluitingsgronden in het strafrecht, waaronder het fiscale strafrecht***

Strafuitsluitingsgronden worden in het strafrecht onderscheiden in algemeen geldende strafuitsluitingsgronden en bijzondere strafuitsluitingsgronden die op één of een aantal strafbepalingen betrekking hebben. Zowel de algemene als de bijzondere strafuitsluitingsgronden kunnen vervolgens worden onderscheiden in geschreven strafuitsluitingsgronden die in de wet zijn opgenomen en ongeschreven strafuitsluitingsgronden die in de jurisprudentie zijn ontwikkeld.³⁰⁵

304. HR 13 mei 1992, *BNB* 1992/242, r.o. 3.4; HR 10 juni 1992, *BNB* 1992/275, r.o. 3.4, herhaald in HR 5 januari 2000, *BNB* 2000/85, ECLI:NL:HR:2000:AA4059, r.o. 3.9; HR 2 maart 2012, *BNB* 2012/123, ECLI:NL:HR:2012:BP3858, r.o. 3.5.

305. De Hullu 2015, p. 295-298.

De algemene strafuitsluitingsgronden bestaan uit rechtvaardigingsgronden die, zoals hiervoor in paragraaf 3.3.1.3 opgemerkt, verband houden met het element wederrechtelijkheid en schulduitsluitingsgronden die verband houden met het element verwijtbaarheid.

Van de in het Wetboek van Strafrecht opgenomen algemene rechtvaardigingsgronden noodweer,³⁰⁶ opvolging van een ambtelijk bevel,³⁰⁷ objectieve overmacht of noodtoestand,³⁰⁸ uitvoering van een wettelijk voorschrift³⁰⁹ en de ongeschreven algemene rechtvaardigingsgrond afwezigheid van materiële wederrechtelijkheid worden hierna de twee laatstgenoemde rechtvaardigingsgronden besproken.

Van de in het Wetboek van Strafrecht opgenomen algemene schulduitsluitingsgronden ontoerekenbaarheid,³¹⁰ noodweerexces,³¹¹ opvolging van een onbevoegd gegeven ambtelijk bevel³¹² alsmede subjectieve overmacht³¹³ en de ongeschreven algemene schulduitsluitingsgrond afwezigheid van alle schuld wordt hierna alleen afwezigheid van alle schuld besproken en in het bijzonder twee vormen daarvan: verontschuldigbare dwaling en maximaal betrachte zorg.

Naast de algemene strafuitsluitingsgronden kent het fiscale strafrecht geschreven bijzondere strafuitsluitingsgronden. Zo is bijvoorbeeld in art. 68 lid 3 AWR een bijzondere strafuitsluitingsgrond opgenomen voor de situatie waarin een vennootschap verontschuldigbaar niet in staat is om aan de verplichting te voldoen om bepaalde uit het buitenland afkomstige informatie te verstrekken. Bij deze bijzondere strafuitsluitingsgronden is de koppeling met de elementen wederrechtelijkheid en verwijtbaarheid overigens niet altijd te maken.³¹⁴ Voor dit onderzoek zijn de geschreven bijzondere strafuitsluitingsgronden verder niet van belang.

Voor strafrechtelijke aansprakelijkheid moeten volgens de gangbare opvatting niet alleen de bestanddelen van de delictsomschrijving zijn vervuld, maar ook, zoals hiervoor in paragraaf 3.3.1.3 besproken, de ongeschreven elementen wederrechtelijkheid en verwijtbaarheid.³¹⁵ Deze elementen worden verondersteld aanwezig te zijn zodra de delictsomschrijving is vervuld. Zij hoeven derhalve, tenzij ze als bestanddeel in de delictsomschrijving staan, niet door het openbaar ministerie te worden bewezen. In plaats daarvan ligt het op de

306. Art. 41 lid 1 Sr.

307. Art. 43 lid 1 Sr.

308. Art. 40 Sr.

309. Art. 42 Sr.

310. Art. 39 Sr.

311. Art. 41 lid 2 Sr.

312. Art. 43 lid 2 Sr.

313. Art. 40 Sr.

314. De Hullu 2015, p. 294-295.

315. De Hullu 2015, p. 69, 292.

weg van de verdachte om aan te voeren en aannemelijk te maken dat ondanks de vervulde delictsomschrijving toch niet wederrechtelijk of verwijtbaar is gehandeld, of anders gezegd, dat een rechtvaardigingsgrond of een schulduitsluitingsgrond van toepassing is.³¹⁶ Dit neemt niet weg dat de strafrechter een zelfstandige onderzoeksplicht heeft die meebrengt dat het onderzoek naar de aanwezigheid van een strafuitsluitingsgrond niet geheel af moet hangen van het verweer van de verdachte.³¹⁷ De last van het aannemelijk maken van de feitelijke grondslag van de strafuitsluitingsgrond mag bovendien niet uitsluitend bij de verdachte worden gelegd.³¹⁸

Het zojuist gemaakte onderscheid tussen bestanddelen en strafuitsluitingsgronden bestaat niet altijd. Als in de delictsomschrijving al in een of meer van de bestanddelen invulling aan (een deel van) de wederrechtelijkheid of verwijtbaarheid is gegeven, kan niet meer aan een met dat element verband houdende strafuitsluitingsgrond worden toegekomen. In dat geval impliceert het bewijs van het bestanddeel namelijk het niet kunnen toepassen van de strafuitsluitingsgrond en verhindert het kunnen toepassen van de strafuitsluitingsgrond het bewijs van het bestanddeel.³¹⁹ Hiervan is onder meer sprake bij delictsomschrijvingen waarbij schuld oftewel culpa een bestanddeel vormt, omdat de elementen wederrechtelijkheid en verwijtbaarheid (en daarmee de strafuitsluitingsgronden) worden geacht in de culpa besloten te liggen.³²⁰ Ook bij de fiscale strafbepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte komt de rechter, zoals hiervoor in paragraaf 3.4.3.5.5 is uiteengezet, aan toepassing van verontschuldigbare rechtsdwaling als schulduitsluitingsgrond niet toe. Het beroep op deze schulduitsluitingsgrond gaat namelijk, doordat het opzet in deze strafbepalingen op onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht ziet, steeds op in de vaststelling van het opzet. Dit brengt echter niet mee dat toepassing van afwezigheid van alle schuld bij deze fiscale strafbepalingen onmogelijk is. Er zijn namelijk meer vormen van afwezigheid van alle schuld. In paragraaf 3.7.3.2 wordt hier nader op ingegaan.

3.7.1.2 *Strafuitsluitingsgronden in het fiscale boeterecht*

Tot 1 juli 2009 hadden de strafuitsluitingsgronden in het fiscale boeterecht geen wettelijke basis. Dat neemt niet weg dat de belastingkamer van de Hoge Raad aan het eind van de jaren '80 al heeft aangenomen dat afwezigheid van alle schuld in het fiscale boeterecht van toepassing kan zijn, hoewel uitsluitend bij boetes zonder subjectief bestanddeel.

316. HR 12 januari 1971, NJ 1971/293.

317. Corstens 2014, p. 865; A-G Van Dorst, conclusie voorafgaand aan HR 3 juni 1997, NJ 1997/657, r.o. 5.

318. HR 12 januari 1971, NJ 1971/293; HR 3 juni 1997, NJ 1997/657, r.o. 5.4.1; HR 10 januari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU7135, r.o. 3.3.

319. De Hullu 2015, p. 69-70.

320. De Jong 2004, p. 141-143.

Volgens de belastingkamer van de Hoge Raad lag en ligt het op de weg van de belastingplichtige om te stellen en bij betwisting aannemelijk te maken dat deze schulduitsluitingsgrond van toepassing is.³²¹ In de praktijk kan dat bij verzuimboetes pas plaatsvinden in bezwaar, nadat de boete is opgelegd. Bij deze boetes bestaat namelijk geen verplichting om de belastingplichtige van het voornemen tot het opleggen van de boete in kennis te stellen en hem de gelegenheid te geven de voorgenomen boete te betwisten.

Met ingang van 1 juli 2009 hebben de strafuitsluitingsgronden zoals eerder opgemerkt in het fiscale boeterecht een wettelijke basis gekregen. Hierdoor kan niet alleen afwezigheid van alle schuld, maar kunnen alle in het strafrecht bekende strafuitsluitingsgronden in het fiscale boeterecht van toepassing zijn.

De rechtvaardigingsgronden en de schulduitsluitingsgronden zijn elk in aparte wetsartikelen opgenomen. In art. 5:5 Awb zijn de rechtvaardigingsgronden genoemd en in art. 5:41 Awb het beginsel geen straf zonder schuld en daarmee de schulduitsluitingsgronden. Hoewel het de bedoeling is dat de klassieke strafuitsluitingsgronden uit het strafrecht als uitgangspunt worden genomen, heeft de wetgever niet gekozen voor een wettelijke opsomming van de strafuitsluitingsgronden, maar besloten de bestuursrechter de ruimte te laten om de strafuitsluitingsgronden in het bestuursrecht nader in te vullen.³²² Daarmee is ruimte gecreëerd om enerzijds inspiratie te zoeken in het strafrecht, maar anderzijds ook rekening te houden met de eigenaardigheden van het bestuursrecht.³²³ Op grond hiervan bestaat in het fiscale boeterecht thans de mogelijkheid om, naast de algemene strafuitsluitingsgronden, ongeschreven bijzondere strafuitsluitingsgronden in het leven te roepen. Op deze mogelijkheid wordt in hoofdstuk 6 teruggekomen.

Een beroep op de strafuitsluitingsgronden is op grond van de wettekst bij alle fiscale boetes mogelijk: er is geen onderscheid gemaakt tussen verzuim- en vergrijpboetebepalingen. Ook uit de parlementaire geschiedenis komt niet naar voren dat de wetgever een dergelijk onderscheid voor ogen heeft gestaan.³²⁴ Op grond hiervan ga ik ervan uit dat de strafuitsluitingsgronden

321. HR 11 oktober 1989, *BNB* 1990/87-88, r.o. 4.5; HR 9 juli 2010, *BNB* 2010/294, ECLI:NL:HR:2010:BN0631, r.o. 3.2.2; HR 10 april 2015, *BNB* 2015/135, ECLI:NL:HR:2015:844, r.o. 2.3.2.

322. *Kamerstukken II* 2003/04, 29702, 3 (MvT), p. 86-87.

323. *Kamerstukken* 2008/09, 29702, E (Nadere MvA), p. 7-8.

324. *Kamerstukken II* 2003/04, 29702, 3 (MvT), p. 134: "Net als bij strafrechtelijke overtredingen is schuld in de zin van verwijtbaarheid bij bestuursrechtelijk gesanctioneerde overtredingen doorgaans geen bestanddeel van het delict. Dit betekent dat het bestuursorgaan de verwijtbaarheid niet hoeft te bewijzen, maar deze mag veronderstellen als het daderschap vaststaat." *Kamerstukken II* 2005/06, 29702, 7 (NV), p. 49: "Net zoals in het strafrecht, is schuld in de zin van verwijtbaarheid in het bestuursrecht meestal geen bestanddeel van de overtreding (...). Dit staat los van het feit dat het ontbreken van verwijtbaarheid zal moeten leiden tot het achterwege laten van een bestuurlijke boete. Ook dit is in het strafrecht niet anders."

met ingang van 1 juli 2009 niet alleen meer bij verzuimboetes, maar ook op bij opzetboetes van toepassing kunnen zijn.³²⁵

Dit houdt naar mijn mening in dat de gangbare opvatting uit het strafrecht dat voor strafrechtelijke aansprakelijkheid niet alleen de bestanddelen van de delictsomschrijving moeten zijn vervuld, maar ook de ongeschreven elementen wederrechtelijkheid en verwijtbaarheid, met ingang van 1 juli 2009 ook in het fiscale boeterecht is gaan gelden, niet allen voor boetes zonder, maar ook voor boetes met een subjectief bestanddeel. Deze elementen worden verondersteld aanwezig te zijn zodra de delictsomschrijving is vervuld. Zij hoeven daarom, tenzij ze in de delictsomschrijving staan, niet door de inspecteur te worden bewezen.

Dit brengt in de eerste plaats mee, zoals eerder in dit hoofdstuk opgemerkt, dat ook in het fiscale boeterecht met ingang van 1 juli 2009, zodra is bewezen dat de belastingplichtige op het moment van het doen van de aangifte heeft geweten en gewild dat de aangifte onjuist is of bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat de aangifte onjuist is, de conclusie dat er sprake is van opzet in beginsel onontkoombaar is. Straffeloosheid kan vervolgens nog worden bereikt door middel van een strafuitsluitingsgrond.

In de tweede plaats vloeit uit de zojuist beschreven gangbare opvatting voort dat het in beginsel op de weg van de belastingplichtige ligt om aan te voeren en aannemelijk te maken dat ondanks de vervulde delictsomschrijving toch niet wederrechtelijk of verwijtbaar is gehandeld, of anders gezegd, dat een strafuitsluitingsgrond van toepassing is. Bij verzuimboetes gaat de belastingkamer van de Hoge Raad hier, zoals hiervoor opgemerkt, al langer van uit. In de parlementaire toelichting die aan de invoering van de strafuitsluitingsgronden in het fiscale boeterecht vooraf is gegaan is in aansluiting op deze gangbare opvatting opgemerkt dat de belastingplichtige bij strafuitsluitingsgronden een stelplicht heeft.³²⁶ Hierbij is wel aangetekend dat het bestuursorgaan, de inspecteur, op grond van de hem bekende feiten en omstandigheden zo nodig kan zijn gehouden om uit eigen beweging te concluderen tot toepassing van een strafuitsluitingsgrond, ook als de belanghebbende zich daar (nog) niet op heeft beroepen.³²⁷ De belastingkamer van de Hoge Raad lijkt zich hier bij aan

325. Ik heb geen aanwijzingen gevonden dat de belastingkamer van de Hoge Raad voor 1 juli 2009 een beroep op afwezigheid van alle schuld of enige andere strafuitsluitingsgrond bij vergrijpboetes mogelijk heeft geacht. Ook in de fiscale literatuur is deze mogelijkheid niet besproken. Opvallend genoeg kende het Besluit bestuurlijke boeten belastingdienst 1998 vanaf 31 maart 2007 bij een fiscale boete waarbij opzet of grove schuld een bestanddeel vormt wel de mogelijkheid van een beroep op afwezigheid van alle schuld. Besluit SvF van 21 maart 2007, nr. CPP2006/2918M, artikel II, V-N 2007/17.14.

326. *Kamerstukken II* 2003/04, 29702, 3 (MvT), p. 87: "Daartoe is slechts aanleiding indien de overtreder een onderbouwd beroep doet op een rechtvaardigingsgrond of anderszins aanwijzingen bestaan dat mogelijk een rechtvaardigingsgrond aanwezig is."

327. *Kamerstukken II* 2005/06, 29702, 7 (NV), p. 38.

te sluiten.³²⁸ Het ligt voor de hand dat van de belastingrechter hetzelfde als van de inspecteur mag worden verwacht.

Bij betwisting ligt de last om de voor toepassing van de strafuitsluitingsgrond relevante feiten en omstandigheden te bewijzen bij de belastingplichtige. Zowel uit de parlementaire toelichting als uit de fiscale boetejurisprudentie komt naar voren dat aannemelijk maken voldoende is.³²⁹ In de parlementaire toelichting is daarbij de kanttekening gemaakt dat dit geldt zover het in het vermogen van de belanghebbende ligt.³³⁰

Zoals hiervoor opgemerkt kan in beginsel pas aan de strafuitsluitingsgronden worden toegekomen nadat de delictsomschrijving is vervuld, bij vergrijpboetes nadat is bewezen dat de belastingplichtige heeft geweten en gewild of bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat de belastingaangifte, -heffing of -betaling onjuist is en bij verzuimboetes nadat is bewezen dat de belastingplichtige een onjuiste belastingaangifte of -betaling heeft gedaan. Toepassing van een strafuitsluitingsgrond houdt zoals zojuist uiteengezet in dat ondanks de vervulde delictsomschrijving toch niet wederrechtelijk of verwijtbaar is gehandeld, met andere woorden, dat een van de elementen niet aanwezig blijkt te zijn. Hierdoor worden de bestanddelen niet weggenomen – de belastingaangifte, -heffing of -betaling blijft bij verzuimboetes onjuist en bij vergrijpboetes opzettelijk onjuist gedaan – maar de boeterechtelijke aansprakelijkheid.

Als in de delictsomschrijving al in een of meer van de bestanddelen invulling aan (een deel van) de wederrechtelijkheid of verwijtbaarheid is gegeven, kan zoals hiervoor in paragraaf 3.7.1.1 uitgewerkt, niet meer aan een met dat element verband houdende strafuitsluitingsgrond worden toegekomen. In de fiscale literatuur wordt er in het verlengde hiervan van uitgegaan dat de belastingrechter bij vergrijpboetes aan toepassing van afwezigheid van alle schuld als schulduitsluitingsgrond ook na de invoering van de strafuitsluitingsgronden niet toe kan komen, omdat het beroep op deze schulduitsluitingsgrond steeds in het bewijs van opzet of grove schuld zou opgaan.³³¹ Zoals

328. HR 9 juli 2010, *BNB* 2010/294, ECLI:NL:HR:2010:BN0631, r.o. 3.2.2.

329. HR 15 juni 2007, *BNB* 2007/251, ECLI:NL:HR:2007:BA7184, r.o. 3.3; *Kamerstukken II* 2003/04, 29702, 3 (MvT), p. 134: "Om aan het opleggen van een boete te ontkomen, zal de overtreder dan echter een beroep moeten doen op afwezigheid van alle schuld, en deze afwezigheid aannemelijk moeten maken."

330. *Kamerstukken II* 2005/06, 29702, 7 (NV), p. 49.

331. Haas en Jansen 2014, p. 64: "Bij alle met een vergrijpboete bedreigde gedragingen maakt (grove) schuld of opzet (...) deel uit van de omschrijving van het beboetbare feit en kan degene die geen schuld heeft dus geen vergrijpboete worden opgelegd reeds omdat de 'delictsomschrijving' niet is vervuld. Aan de vraag of sprake is van een schulduitsluitingsgrond komen we dan in het geheel niet toe. Die vraag kan alleen aan de orde komen bij de (...) met verzuimboeten bedreigde gedragingen." Zo ook: Hof Amsterdam 2 juni 2004, ECLI:NL:GHAMS:2004:AP8403, r.o. 13. Anders: Hof Arnhem 3 mei 2011, ECLI:NL:GHARN:2011:BQ5199, r.o. 4.9.

hiervoor uiteengezet gaat bij (groe) schuld een beroep op de strafuitsluitingsgronden en bij opzet een beroep op verontschuldigbare rechtsdwaling inderdaad op in het bewijs van het subjectieve bestanddeel. Toepassing van maximaal te betrachten zorg, een andere vorm van afwezigheid van alle schuld, is naar mijn mening echter wel mogelijk bij vergrijpboetes met opzet als subjectief bestanddeel.

3.7.2 *De rechtvaardigingsgronden: uitvoering van een wettelijk voorschrift en het ontbreken van materiële wederrechtelijkheid*

Op het eerste gezicht lijken bij een pleitbaar standpunt verweer de rechtvaardigingsgronden uitvoering van een wettelijk voorschrift en afwezigheid van materiële wederrechtelijkheid toepasbaar.

Uitvoering van een wettelijk voorschrift als rechtvaardigingsgrond sluit strafrechtelijke of boeterechtelijke aansprakelijkheid uit in situaties waarin de belastingplichtige door een wettelijk voorschrift na te leven een strafbaar of beboetbaar feit heeft gepleegd. Als een onjuiste maar pleitbare aangifte is gedaan kan hierbij worden gedacht aan art. 8 AWR. In dit wetsartikel zijn, zoals hiervoor in paragraaf 3.2.1 besproken, voorschriften voor het doen van een aangifte opgenomen. Op grond hiervan is een belastingplichtige onder meer gehouden stellig en zonder voorbehoud aangifte te doen. Als het recht, zoals bij een pleitbaar standpunt het geval is, voor meerderlei uitleg vatbaar is, zou kunnen worden gezegd dat het voorschrift om stellig en zonder voorbehoud aangifte te doen de belastingplichtige als het ware heeft verplicht om een mogelijk onjuist standpunt in te nemen – hij moet immers kiezen – en daarmee tevens een mogelijk onjuiste aangifte te doen.

Voor een succesvol beroep op deze rechtvaardigingsgrond is echter vereist dat de belastingplichtige het wettelijke voorschrift op noodzakelijke en gepaste wijze heeft uitgevoerd.³³² Het doen van een aangifte aan de hand van een pleitbaar maar daarmee ook mogelijk onjuist standpunt vormt naar mijn mening geen noodzakelijke of geschikte reactie om bij gebrek aan een eenduidige interpretatie of toepassing van het belastingrecht te voldoen aan het wettelijke voorschrift van art. 8 AWR. Aan dit voorschrift kan namelijk ook worden voldaan door de aangifte conform het standpunt van de inspecteur in te dienen en vervolgens het pleitbare standpunt bij bezwaar in te nemen, bij aanslagbelastingen door middel van een bezwaarschrift tegen de belastingaanslag en bij aangiftebelastingen door middel van een bezwaarschrift tegen de eigen voldoening of afdracht. Om deze reden stuit bij een pleitbaar standpunt een beroep op de rechtvaardigingsgrond uitvoering van een wettelijk voorschrift af.

332. De Hullu 2015, p. 338-341.

Voorts is in de literatuur gesteld dat het pleitbaar standpunt verweer neigt naar een beroep op de ongeschreven rechtvaardigingsgrond afwezigheid van materiële wederrechtelijkheid.³³³

Het ontbreken van materiële wederrechtelijkheid sluit strafrechtelijke aansprakelijkheid uit in situaties waarin is gehandeld in overeenstemming met het door de delictsomschrijving te beschermen belang. Er is in een dergelijke situatie door de vervulling van de delictsomschrijving weliswaar sprake van formele wederrechtelijkheid, maar de materiële wederrechtelijkheid ontbreekt omdat het door de delictsomschrijving te beschermen belang door de strafbaar gestelde gedraging of het strafbaar gestelde gevolg in het betreffende geval wel gediend is geweest.³³⁴ Door deze rechtvaardigingsgrond wordt een ongeschreven belang waarvan wordt verondersteld dat het door de delictsomschrijving wordt beschermd, derhalve boven de wettelijke norm gesteld. Afwezigheid van materiële wederrechtelijkheid is in het strafrecht slechts eenmaal, in de eerste helft van de vorige eeuw, in de strafjurisprudentie als rechtvaardigingsgrond aanvaard.³³⁵ In de strafrechtliteratuur wordt het bestaansrecht van deze rechtvaardigingsgrond in twijfel getrokken.³³⁶

De straf- en boetebepalingen die verband houden met een onjuiste aangifte beogen de juiste belastingheffing of -betaling te beschermen. Het is moeilijk voor te stellen dat dit rechtsgoed door het indienen van een onjuiste aangifte wordt beschermd. Dat neemt niet weg dat door het innemen van een pleitbaar maar naar later blijkt onjuist standpunt wel een ander maatschappelijk belang kan zijn gediend. Als de inspecteur het ingenomen standpunt niet volgt en een van de aangifte afwijkende definitieve aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag oplegt, kan de belastingplichtige door bezwaar en beroep in te stellen het pleitbare standpunt aan de rechter voorleggen. Door een uitspraak van de belastingrechter kan uiteindelijk zekerheid over de interpretatie of toepassing van het belastingrecht worden verkregen, niet alleen in de desbetreffende situatie maar ook in vergelijkbare situaties.

Dit kan echter geen afwezigheid van materiële wederrechtelijkheid meebrengen, omdat het verkrijgen van zekerheid over de interpretatie of toepassing van het recht niet het belang vormt dat de straf- en boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte beogen te beschermen. Daarnaast kan een uitspraak van de belastingrechter over de interpretatie of toepassing van het belastingrecht ook, zoals zojuist opgemerkt, worden verkregen door de aangifte conform het standpunt van de inspecteur in te dienen en bezwaar te maken tegen de belastingaanslag, de eigen afdracht of

333. I.J. Krukkert, 'Strafuitsluitingsgronden en de Vierde tranche Awb', *TFB* 2010-5/6, p. 15-16.

334. De Hullu 2015, p. 354.

335. HR 20 februari 1933, *NJ* 1933/918 (Huizense Veearts).

336. De Hullu 2015, p. 354-356.

voldoening. Ook deze rechtvaardigingsgrond is naar mijn mening bij een pleitbaar standpunt verweer derhalve niet bruikbaar.

3.7.3 *De schulduitsluitingsgrond afwezigheid van alle schuld*

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft in een aantal arresten geoordeeld dat een pleitbaar standpunt bij verzuimboetes steeds tot gevolg heeft dat alle schuld ontbreekt.³³⁷ Onder de schulduitsluitingsgrond afwezigheid van alle schuld worden in het strafrecht onder meer verontschuldigbare dwaling en maximaal betrachte zorg begrepen.³³⁸ In de volgende paragraaf worden de voorwaarden besproken die voor een beroep op verontschuldigbare dwaling gelden. In de daarop volgende paragraaf worden de voorwaarden voor maximaal betrachte zorg aan de orde gesteld.

3.7.3.1 *Verontschuldigbare rechtsdwaling*

Verontschuldigbare dwaling wordt in het strafrecht onderscheiden in dwaling omtrent de feiten³³⁹ waarbij de verdachte heeft gehandeld vanuit een verkeerde feitelijke voorstelling van zaken en rechtsdwaling³⁴⁰ waarbij de verdachte heeft gehandeld vanuit de veronderstelling dat zijn gedraging geoorloofd was. De dwaling moet daarbij uiteraard wel zien op relevante feiten of op interpretatie of toepassing van het relevante recht. De overtuiging van een verdachte belastingplichtige dat hij een juiste aangifte inkomstenbelasting heeft gedaan is bijvoorbeeld niet relevant voor de beoordeling of hij heeft gedwaald over de wettelijke eisen die worden gesteld aan de administratie van de besloten vennootschap waarvan hij directeur groootaandeelhouder is. Voorts moet de verdachte hebben gedwaald ten tijde van het begaan van het strafbaar gestelde feit.³⁴¹

Van een pleitbaar standpunt kan, zoals in hoofdstuk 2 in paragraaf 2.4.1 is uiteengezet, uitsluitend worden gesproken bij onduidelijkheid bij de interpretatie of toepassing van het recht. Onzekerheden over de feiten of het bewijs daarvan kunnen niet leiden tot een pleitbaar standpunt. Hierna wordt daarom uitsluitend nader op verontschuldigbare rechtsdwaling ingegaan.

Zoals hiervoor opgemerkt komt de rechter bij de straf- en vergrijpboetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte aan

337. HR 13 mei 1992, *BNB* 1992/242, r.o. 3.4; HR 10 juni 1992, *BNB* 1992/275, r.o. 3.4, herhaald in HR 5 januari 2000, *BNB* 2000/85, ECLI:NL:HR:2000:AA4059, r.o. 3.9; HR 2 maart 2012, *BNB* 2012/123, ECLI:NL:HR:2012:BP3858, r.o. 3.5.

338. Ik laat de ongeschreven schulduitsluitingsgrond verontschuldigbare onmacht, waarbij de verdachte buiten eigen schuld in een toestand is geraakt waarin hij lichamelijk en/of geestelijk niet meer in staat is naar behoren te functioneren, buiten beschouwing.

339. HR 14 februari 1916, *NJ* 1916, p. 681 (Melk en water).

340. HR 22 november 1949, *NJ* 1950/180 (Motorpapieren).

341. De Hullu 2015, p. 368.

toepassing van verontschuldigbare rechtsdwaling als strafuitsluitingsgrond niet toe, omdat dit beroep steeds in de vaststelling van zowel grove schuld als opzet opgaat. Omdat de schulduitsluitingsgrond verontschuldigbare rechtsdwaling bij de straf- en vergrijpboetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte geen toegevoegde waarde heeft, heeft het bij deze straf- en boetebepalingen ook geen zin het pleitbaar standpunt verweer als een beroep op verontschuldigbare rechtsdwaling aan te merken.^{342 343}

Bij de verzuimboetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte, art. 67b lid 2 AWR en art. 67c AWR, is toepassing van verontschuldigbare rechtsdwaling als schulduitsluitingsgrond wel mogelijk.³⁴⁴ Hetgeen hierna in verband met verontschuldigbare rechtsdwaling wordt besproken is daarom voor deze boetebepalingen van belang.

In verband met de toepassing van afwezigheid van alle schuld kan volgens de theorie in het strafrecht een feitelijk en een normatief vereiste worden onderscheiden.³⁴⁵

Bij rechtsdwaling houdt het feitelijke vereiste in dat de verdachte in de overtuiging moet hebben verkeerd dat zijn gedraging was geoorloofd.³⁴⁶ Twijfel is in het strafrecht reeds voldoende om rechtsdwaling in de weg te staan. Twijfel behoort er namelijk toe te leiden dat de verdachte zich van het mogelijk strafbaar gestelde feit onthoudt. Dit geldt des te meer voor het bewust opzoeken van de grenzen van de wet.³⁴⁷

Op grond van dit feitelijke vereiste kan het verweer van een belastingplichtige dat hij bewust is uitgegaan van een interpretatie of toepassing van het

342. Toch werd het pleitbare standpunt in de fiscale literatuur rond de jaren '80 van de vorige eeuw als een vorm van verontschuldigbare rechtsdwaling beschouwd. Zie Scheltens, p. 522; J.A. Smit, 'De gemeente als 'verhoogde' ondernemer bij naheffing van omzetbelasting', *WFR* 1985/5677, p. 445-450; N.J. Schutte, 'Dwaling, schuld en boete', *WFR* 1985/5704, p. 1471-1478.

343. Anders: D. van Omme, 'Pleitbaar of onjuist?', *Advocatenblad* 7/2012-7, p. 13. Ook De Hullu lijkt in De Hullu 2015, p. 367, ervan uit te gaan dat het pleitbare standpunt een vorm van verontschuldigbare rechtsdwaling is.

344. Voorts is theoretisch een beroep op rechtsdwaling mogelijk ten aanzien van het geobjectiverde gevolgbestanddeel van art. 69 lid 2 AWR. Zie A.L. Melai in zijn noot onder *NJ* 1982/647, onder 2. Hierbij kan worden gedacht aan de (uitzonderlijke) situatie waarin een belastingplichtige (voorwaardelijk) opzettelijk een onjuiste aangifte heeft gedaan, maar er op goede gronden van overtuigd was, bijvoorbeeld door een mededeling van de inspecteur, dat deze onjuiste aangifte niet tot een onjuiste belastingheffing zou kunnen leiden.

345. De Hullu 2015, p. 361-362.

346. HR 23 mei 1995, *NJ* 1995/631, r.o. 4.4; HR 9 maart 2004, *NJ* 2004/675, ECLI:NL:HR:2004:AO1490, r.o. 3.5.

347. De Hullu 2015, p. 87 en 366-367. A-G Jörg, conclusie van 23 december 2003, ECLI:NL:PHR:2004:AO1490, r.o. 8: "Voor verontschuldigbare dwaling is niet voldoende dat men in zijn algemeenheid in redelijkheid kan bepleiten dat een wettelijk voorschrift niet van toepassing is (...). Wie de grenzen van de wet opzoekt kan voor de overschrijding van de grens de rekening gepresenteerd krijgen, wanneer die net even anders blijkt te liggen."

belastingrecht die pleitbaar maar mogelijk onjuist is, zowel in het fiscale straf- als in het fiscale boeterecht reeds niet meer tot rechtsdwaling leiden.³⁴⁸

Het normatieve vereiste ziet op de verontschuldigbaarheid van de dwaling. Als de verdachte zich er niet van bewust was dat zijn gedraging ongeoorloofd was, kan nog niet zonder meer worden gesproken van afwezigheid van alle schuld. De verdachte moet ook een inspanning hebben verricht die, gegeven de omstandigheden, redelijkerwijs van hem kon worden gevergd om te voorkomen dat hij zou dwalen.³⁴⁹ Om die reden kan dwaling die is veroorzaakt door onjuiste informatie of advisering verontschuldigbaar zijn. Daarbij geldt bovendien als voorwaarde dat de verdachte is afgegaan op het advies van een persoon of een instantie aan wie of waaraan zodanig gezag valt toe te kennen dat hij in redelijkheid op de deugdelijkheid van het advies mocht vertrouwen.³⁵⁰

Ook een belastingplichtige die een pleitbaar standpunt in zijn aangifte heeft verwerkt in de veronderstelling dat dat standpunt gewoonweg juist was, zal derhalve zowel in het fiscale straf- als in het fiscale boeterecht niet zonder meer een succesvol beroep op rechtsdwaling kunnen doen.

Op grond van het bovenstaande kan een beroep op verontschuldigbare rechtsdwaling uitsluitend worden gehonoreerd als de belastingplichtige onbedoeld slechts een pleitbaar standpunt in zijn aangifte heeft verwerkt, terwijl hij ten tijde van het doen van de aangifte op goede gronden in de overtuiging verkeerde dat zijn standpunt gewoonweg juist was. De omstandigheid dat het standpunt pleitbaar is, is hierbij niet van belang.³⁵¹

Hetzelfde geldt naar mijn mening voor de straf- en boetebepalingen die verband houden met het nalaten om aangifte te doen, zowel met als zonder subjectief bestanddeel. Ook bij deze straf- en boetebepalingen kan een belastingplichtige uitsluitend een succesvol beroep op verontschuldigbare rechtsdwaling doen als hij er op goede gronden van overtuigd is geweest dat hij, ondanks de uitnodiging daartoe, geen aangifte hoefde te doen.

3.7.3.2 Maximaal betrachte zorg

Bij toepassing van de schulduitsluitingsgrond maximaal betrachte zorg heeft de verdachte niet gedwaald maar, zich bewust zijnde van het risico op het strafbare of beboetbare feit, de maximale voorzorgsmaatregelen getroffen die, gezien de omstandigheden, redelijkerwijs van hem mochten worden verwacht

348. HR 26 januari 1971, NJ 1971/322; De Hullu 2015, p. 366-367: "En twijfel hebben over of het bewust aftasten van grenzen van omstreden wetgeving is niet genoeg voor verontschuldigbare rechtsdwaling."

349. De Hullu 2015, p. 366-368.

350. HR 13 december 1960, NJ 1961/416; HR 4 april 2006, NJ 2007/144, ECLI:NL:HR:2006:AU4664, r.o. 6.3; HR 26 februari 2008, NJ 2008/148, ECLI:NL:HR:2008:BC0813, r.o. 4.7.

351. De Bont 2002, p. 8-9.

om dat strafbare of beboetbare feit te voorkomen.³⁵² De bewustheid dat een standpunt over de interpretatie of toepassing van het recht mogelijk onjuist is, staat toepassing van de schulduitsluitingsgrond maximaal betrachte zorg, in tegenstelling tot verontschuldigbare rechtsdwaling, niet in de weg.

Ook bij deze schulduitsluitingsgrond kan volgens de theorie in het strafrecht een feitelijk en een normatief vereiste worden onderscheiden.³⁵³ Het normatieve vereiste brengt mee dat de te verlangen voorzorgsmaatregelen de maximale zijn die van de verdachte in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs mochten worden gevegd. Wat er kan worden verlangd aan zorg- en onderzoeksinspanningen wordt ingevuld aan de hand van in de maatschappij levende opvattingen. De zorg- en onderzoeksverplichtingen kunnen afhangen van de hoedanigheid van de verdachte, alsmede van de aard en strekking van de overtreden strafbepaling.³⁵⁴ Het feitelijke vereiste houdt in dat deze voorzorgsmaatregelen daadwerkelijk zijn genomen.

In het fiscale boeterecht heeft de belastingkamer van de Hoge Raad, zoals hiervoor opgemerkt, bij boetes zonder subjectief bestanddeel vanaf het eind van de jaren '80 het bestaan van de schulduitsluitingsgrond afwezigheid van alle schuld aangenomen.^{355 356} In vervolg hierop is de schulduitsluitingsgrond maximaal betrachte zorg tot ontwikkeling gekomen, met name bij verzuimboetes in verband met het nalaten om aangifte te doen, met te late betaling³⁵⁷ of met te late indiening van de belastingaangifte,³⁵⁸ hoewel de belastingkamer van de Hoge Raad de woorden maximaal betrachte zorg daarbij niet heeft gebruikt.

352. HR 2 februari 1993, *NJ* 1993/476 (Aflatoxine), r.o. 6.3, herhaald in HR 28 september 1993, *NJ* 1994/178, r.o. 8.3.

353. De Hullu 2015, p. 361-362.

354. De Hullu 2015, p. 364 (weliswaar in verband met dwaling omtrent de feiten): "Bij de normatieve beoordeling van de verontschuldigbaarheid moet vaak een evenwicht worden gevonden, bijvoorbeeld tussen een eigen onderzoeksplicht in samenhang met een eventuele Garantenstellung en het mogen uitbesteden van technische kwesties aan specialisten."

355. HR 21 oktober 1987, *BNB* 1988/2, r.o. 3.2.; HR 11 oktober 1989, *BNB* 1990/87-88, r.o. 4.5. Tot HR 13 mei 1992, *BNB* 1992/242, r.o. 3.4 en HR 10 juni 1992, *BNB* 1992/275, r.o. 3.4, lijkt de belastingkamer van de Hoge Raad afwezigheid van alle schuld nog op de voor de desbetreffende boetes relevante beleidsregels te baseren.

356. Vanaf 1992 heeft de Staatssecretaris van Financiën in een beleidsbesluit afwezigheid van alle schuld als kwijtscheldingsgrond voor alle verzuimboetes (toen nog ordeboetes genoemd) aangemerkt. Voorschrift Administratieve Boeten 1993, Regeling van 28 september 1992, nr. AFZ92/6316, hoofdstuk I, par. 6, *V-N* 1992/3035, 7.

357. HR 15 juni 2007, *BNB* 2007/251, *ECLI:NL:HR:2007:BA7184*, r.o. 3.3, Hof Arnhem 21 januari 2008, *ECLI:NL:GHARN:2008:BC3261*, r.o. 4.5 (uitspraak na verwijzing).

358. Hierbij kan met name worden gedacht aan de situatie waarin het doen van de aangifte is uitbesteed aan een gemachtigde en de aangifte door die gemachtigde niet op tijd is ingediend. Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem 24 april 2012, *ECLI:NL:GHARN:2012:BW5519*, r.o. 4.5; Hof 's-Gravenhage 26 juni 2012, *ECLI:NL:GHSGR:2012:BX2353*, r.o.7-9; Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2013, *ECLI:NL:GHSHE:2013:3386*, r.o. 4.6-4.8.

Op de boetes wegens het nalaten om aangifte te doen wordt aan het eind van deze paragraaf teruggekomen.

Het woordgebruik van de belastingkamer van de Hoge Raad is enigszins anders dan dat van de strafkamer van de Hoge Raad. De strafkamer verlangt dat de verdachte de maximale voorzorgsmaatregelen heeft getroffen die gezien de omstandigheden redelijkerwijs van hem mochten worden verwacht. Volgens de belastingkamer moet de belastingplichtige alle in de gegeven omstandigheden in redelijkheid te verlangen zorg hebben betracht.³⁵⁹ Ik ga ervan uit dat met deze verschillende bewoordingen geen verschillende invulling van deze schulduitsluitingsgrond is beoogd.

Bij de straf- en boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte zou deze schulduitsluitingsgrond bij een bewust ingenomen pleitbaar standpunt in beginsel wel van toepassing kunnen zijn, zowel bij de straf- en boetebepalingen met opzet als subjectief bestanddeel als bij de verzuimboetebepalingen.³⁶⁰ Voor een succesvol beroep op deze schulduitsluitingsgrond is echter niet de omstandigheid dat een pleitbaar standpunt is ingenomen van belang, maar of de belastingplichtige alle in redelijkheid te verlangen maatregelen heeft getroffen om te voorkomen dat zijn aangifte onjuist is. Die voorzorgsmaatregelen zouden er bij een standpunt dat achteraf niet juist, maar slechts pleitbaar blijkt te zijn geweest, uit kunnen hebben bestaan dat een belastingplichtige alles heeft gedaan wat van hem kon worden verlangd om zich ervan te overtuigen dat zijn standpunt juist was, bijvoorbeeld door een opinie van een gezaghebbende persoon of instantie te vragen.

In verband met een verzuimboete wegens het nalaten om aangifte te doen heeft de belastingkamer van de Hoge Raad in 1996 bepaald dat degene die meent niet belastingplichtig te zijn niet verwijtbaar handelt als hij het aan hem uitgereikte aangiftebiljet oningevuld retour zendt, zolang hij daarbij uitdrukkelijk en gemotiveerd aangeeft waarom hij niet belastingplichtig meent te zijn.³⁶¹ Deze beslissing kan naar mijn mening als toepassing van maximaal betrachte zorg worden beschouwd, hoewel de belastingkamer van de Hoge Raad de woorden maximaal betrachte zorg, zoals zojuist is opgemerkt, niet heeft gebruikt. Ik neem aan dat de door de belastingkamer voorgeschreven handelwijze ook tot een succesvol beroep op maximaal betrachte zorg kan leiden bij het in art. 69 lid 1 AWR strafbaar gestelde en het in art. 67d AWR beboetbaar gestelde opzettelijk nalaten om een aangifte te doen. Aan het retourneren van het oningevulde aangiftebiljet hoeft naar mijn mening geen pleitbaar standpunt ten grondslag te liggen.³⁶²

359. HR 15 juni 2007, *BNB* 2007/251, ECLI:NL:HR:2007:BA7184, r.o. 3.3; HR 10 april 2015, *BNB* 2015/135, ECLI:NL:HR:2015:844, r.o. 2.3.2.

360. Valkenburg en Van der Werff 2014, p. 133.

361. HR 27 maart 1996, *BNB* 1996/273, r.o. 3.2.

362. Anders: van G.J. Leijenhorst in zijn noot onder *BNB* 2004/217.

Zodra hij het aangiftebiljet op de voorgeschreven wijze heeft geretourneerd, heeft een belastingplichtige de maximale zorg betracht.

3.7.4 Afsluiting en vooruitblik

Hiervoor heb ik laten zien dat, aan de hand van de voorwaarden die normaal voor een beroep op afwezigheid van alle schuld gelden, in sommige situaties waarin een pleitbaar standpunt is ingenomen een succesvol beroep op de schulduitsluitingsgrond afwezigheid van alle schuld denkbaar is. De omstandigheid dat een pleitbaar standpunt is ingenomen is voor de toepassing van deze schulduitsluitingsgrond echter niet van belang. Toch heeft de belastingkamer van de Hoge Raad in een aantal arresten over verzuimboetes geoordeeld dat een pleitbaar standpunt steeds tot gevolg heeft dat alle schuld ontbreekt. In het volgende hoofdstuk wordt hier op teruggekomen.

Bij geen van de algemene strafuitsluitingsgronden, ook bij afwezigheid van alle schuld niet, lijkt het mogelijk om invloed toe te kennen aan de omstandigheid dat een pleitbaar standpunt is ingenomen.³⁶³ De wetgever heeft bij de introductie van de strafuitsluitingsgronden in de Awb de bestuursrechter echter de ruimte gelaten om nieuwe strafuitsluitingsgronden in het bestuursrecht te creëren. Het is daarom wel mogelijk om ten behoeve van het pleitbaar standpunt verweer een ongeschreven bijzondere strafuitsluitingsgrond in het leven te roepen. Hier wordt in hoofdstuk 6 op teruggekomen.

VIERDE GEDEELTE: ANDERE FISCALE GEESTESGESTELDHEIDSBEGRIPPEN

3.8 Kwade trouw bij navordering en schuld bij het nalaten om de vereiste aangifte te doen

Als laatste in dit hoofdstuk wordt hierna de invulling van twee uit het belastingrecht afkomstige, maar niet in het fiscale boeterecht voorkomende geestesgesteldheidsbegrippen besproken waarbij het pleitbare standpunt ook een rol speelt: kwade trouw in verband met de bevoegdheid tot navordering, geregeld in art. 16 lid 1 AWR en de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld bij het nalaten om de vereiste aangifte te doen, geregeld in art. 25 lid 3 AWR en art. 27e lid 1 AWR.

Met behulp van de criteria die normaal voor de vaststelling van kwade trouw en de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld gelden, kan ik in volgende hoofdstuk, net zoals bij de opzetdelicten, de huidige pleitbaar standpunt jurisprudentie interpreteren door te beoordelen of deze criteria ook worden toegepast als er sprake is van een pleitbaar standpunt.

363. Haas en Jansen 2014, p. 72-73.

3.8.1 *Kwade trouw*

3.8.1.1 *Achtergrond waartegen kwade trouw invulling heeft gekregen*

Bij aanslagbelastingen stelt de inspecteur aan de hand van de belastingaangifte de belastingschuld vast door een definitieve aanslag op te leggen. Als later blijkt dat met de definitieve aanslag te weinig belasting is geheven, kan de inspecteur door middel van een navorderingsaanslag van de eerdere vaststelling van de belastingschuld afwijken.

Bij de invoering van de bevoegdheid tot navordering vormde de rechtszekerheid die de belastingplichtige door de ontvangst van de definitieve aanslag over het belastingbedrag verkreeg volgens de wetgever een belangrijk uitgangspunt.³⁶⁴ Als gevolg hiervan is navordering bij aanslagbelastingen oorspronkelijk in beginsel alleen mogelijk geweest als er sprake is van een zogenoemd nieuw feit.³⁶⁵ Onder een nieuw feit wordt een feit verstaan dat de inspecteur bij de aanslagregeling niet bekend was of hem redelijkerwijs niet bekend had kunnen zijn. De omstandigheid dat de belastingplichtige zich ervan bewust was dat de aanslag onjuist was, al dan niet omdat hij zich ervan bewust was dat zijn aangifte ook onjuist was geweest, is voor de bevoegdheid om na te vorderen lange tijd niet relevant geweest.

In de jaren '80 en '90 van de vorige eeuw heeft de wetgever besloten de bescherming die de belastingplichtige door het vereiste van het nieuwe feit kreeg te beperken. In de oorspronkelijke versie van het wetsvoorstel hiertoe werd voorgesteld dit vereiste te laten vervallen in situaties waarin de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat te weinig belasting was geheven.³⁶⁶ De huidige wettekst van art. 16 AWR is naar aanleiding van een amendement ontstaan. Hierin is bepaald dat voor navordering geen nieuw feit is vereist als de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwade trouw is.³⁶⁷ De indieners van het amendement veronderstelden dat kwade trouw opzet inhield,³⁶⁸ maar meenden voorts dat invulling van het begrip kwade trouw aan de jurisprudentie moest worden overgelaten.³⁶⁹

De Staatssecretaris van Financiën ging er in een mededeling over het aangepaste artikel 16 AWR aanvankelijk nog van uit dat grove schuld voor kwade trouw voldoende was.³⁷⁰ De belastingkamer van de Hoge Raad heeft

364. P.J.A. Adriani, *De wetten op de vermogensbelasting en verdedigingsbelasting I*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1935, p. 445. Dit uitgangspunt is herhaald in *Kamerstukken II 1989/90*, 21058, 6 (MvA), p. 18.

365. De mogelijkheid daargelaten om onjuiste verrekening van voorheffingen of voorlopige aanslagen te corrigeren.

366. *Kamerstukken II 1988/89*, 21058, 2 (Voorstel van wet), p. 3.

367. *Kamerstukken II 1993/94*, 21058, 16 (Amendementen van het lid Vermeend c.s.), p. 1.

368. *Handelingen II 1993/94*, p. 4178 en 4183 (24 februari 1994).

369. *Kamerstukken II 1993/94*, 21058, 16 (Amendementen van het lid Vermeend c.s.), p. 2.

370. Mededeling SvF 31 mei 1994, nr. DOZ DGM 437, V-N 1994/2217, 5.

echter geoordeeld dat onder kwade trouw uitsluitend opzet kan worden verstaan,³⁷¹ waaronder ook voorwaardelijk opzet kan worden begrepen.³⁷²

3.8.1.2 Vergelijking met het opzetbegrip in het fiscale boeterecht

A-G Van Kalmthout heeft in 2002 opgemerkt dat het opzet dat is benodigd voor kwade trouw geen andere invulling heeft dan het opzetbegrip in het algemene strafrecht, het fiscale strafrecht en het fiscale boeterecht.³⁷³ Met deze opmerking heeft hij een gelijkheid van het opzetbegrip verondersteld in het algemene strafrecht, het fiscale strafrecht en het fiscale boeterecht die, zoals ik hiervoor heb laten zien, er destijds niet in alle opzichten was en er ook thans nog niet is. Hierna onderzoek ik in hoeverre de invulling van het begrip kwade trouw gelijk is aan de invulling van het begrip opzet in het fiscale boeterecht.

3.8.1.2.1 Kwade trouw mede gericht op de onjuiste aangifte of op de onjuiste belastingheffing

Zoals zojuist in paragraaf 3.8.1.1 opgemerkt, was in de oorspronkelijke versie van het wetsvoorstel voorgeschreven dat de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat te weinig belasting werd geheven. In de uiteindelijk na het amendement aanvaarde wettekst is bepaald dat voor navordering geen nieuw feit is vereist als de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is.³⁷⁴

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft in 1997 bepaald dat kwade trouw moet zien op onjuiste of onvolledige informatieverstrekking.³⁷⁵ Als de onjuiste informatieverstrekking heeft plaatsgevonden door middel van het doen van een onjuiste aangifte moet de kwade trouw daarnaast volgens een aantal arresten zien op de onjuiste aangifte,³⁷⁶ zoals het opzet in art. 67d AWR, en volgens een aantal arresten zien op onjuiste belastingheffing,³⁷⁷ zoals het

371. HR 11 juni 1997 *BNB* 1997/384, r.o. 3.4.

372. HR 14 juni 2000 *BNB* 2000/299, ECLI:NL:HR:2000:AA6204, r.o. 3.2.

373. A-G Van Kalmthout, conclusie van 21 augustus 2002, ECLI:NL:PHR:2003:AE8092, r.o. 3.4.

374. Dit geldt met ingang van 4 mei 1994.

375. HR 11 juni 1997, *BNB* 1997/384, r.o. 3.4, herhaald in HR 29 februari 2008, *BNB* 2008/156, ECLI:NL:HR:2008:BC5346, r.o. 3.5.2.

376. HR 31 januari 2003, *BNB* 2003/124, ECLI:NL:HR:2003:AE8092, r.o. 3.3; HR 13 februari 2004, *BNB* 2004/160, ECLI:NL:HR:2004:AO3643, r.o. 3.1; HR 23 januari 2009, *BNB* 2009/80, ECLI:NL:HR:2009:BD3566, r.o. 3.4; HR 3 december 2010, *BNB* 2011/59, ECLI:NL:HR:2010:BO5989, r.o. 3.4.2.

377. HR 14 juni 2000, *BNB* 2000/299, ECLI:NL:HR:2000:AA6204, r.o. 3.4; HR 3 mei 2002, *BNB* 2002/230, ECLI:NL:HR:2002:AE2262, r.o. 4.3; HR 4 oktober 2002, *BNB* 2003/84, ECLI:NL:HR:2002:AE8365, r.o. 4.3; HR 20 december 2002, *BNB* 2003/95, ECLI:NL:HR:2002:AF2262 r.o. 3.3; HR 13 augustus 2010, *BNB* 2010/296, ECLI:NL:HR:2010:BN3830, r.o. 4.2.1; HR 30 september 2011, *BNB* 2012/13, ECLI:NL:HR:2011:BT5846, r.o. 3.2.

opzet in art. 67e AWR.³⁷⁸ Eerder in dit hoofdstuk, in paragraaf 3.4.1.4, is uiteengezet dat het voor de invulling van het opzetbegrip weinig verschil maakt of het opzet moet zien op een onjuiste aangifte of op een onjuiste belastingheffing. Hetzelfde geldt naar mijn mening voor kwade trouw.³⁷⁹

3.8.1.2.2 *Moment aan de hand waarvan wordt vastgesteld of kwade trouw aanwezig is*

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft in 2010 geoordeeld dat, wanneer de onjuiste informatieverstrekking heeft plaatsgevonden door middel van een onjuiste aangifte, de aanwezigheid van kwade trouw wordt bepaald aan de hand van het moment van het doen van die onjuiste aangifte.³⁸⁰ Dat geldt zelfs, hoewel hier vanuit de zojuist beschreven achtergrond van het vereiste van het nieuwe feit ook anders over kon worden gedacht, als de belastingplichtige vóór de ontvangst van de definitieve aanslag alsnog heeft ontdekt dat zijn aangifte onjuist was, maar heeft nagelaten de inspecteur daarvan op de hoogte te brengen.³⁸¹

Hiermee vindt de vaststelling van kwade trouw en de vaststelling van opzet bij de boete bij navordering, hiervoor in paragraaf 3.4.1.3 besproken, plaats aan de hand van hetzelfde moment.³⁸²

3.8.1.2.3 *De kleur van kwade trouw*

Zoals zojuist, in paragraaf 3.8.1.2.1, opgemerkt moet de kwade trouw mede zijn gericht op de onjuiste aangifte, zoals het opzet in art. 67d AWR, of op de onjuiste belastingheffing, zoals het opzet in art. 67e AWR. In het verlengde hiervan komt uit de arresten van de belastingkamer van de Hoge Raad naar voren dat kwade trouw ook moet zien op onjuiste interpretatie of toepassing

378. Ik veronderstel dat kwade trouw, als de onjuiste informatieverstrekking los van de ingediende aangifte heeft plaatsgevonden, mede moet zien op onjuiste belastingheffing. Vergelijk HR 29 februari 2008, *BNB* 2008/156, ECLI:NL:HR:2008:BC5346, r.o. 3.5.3. Naar mijn mening is kwade trouw in dat geval vergelijkbaar met opzet op de onjuiste belastingheffing, met de onjuiste informatieverstrekking als veroorzakende handeling. Anders: A-G Wattel, conclusie van 25 augustus 2016, ECLI:NL:PHR:2016:897, r.o. 8.5.

379. A-G Wattel, conclusie van 16 mei 2008, ECLI:NL:PHR:2009:BD3565, r.o. 3.11: "'s Hof's oordeel dat van dergelijke kwade trouw geen sprake was, impliceert daarmee het oordeel dat er geen sprake was van opzet (dolus) in de zin van art. 67e AWR." Anders: G.J. van Leijenhof in zijn noten onder *BNB* 2003/95 en *BNB* 2009/81.

380. HR 13 augustus 2010, *BNB* 2010/296, ECLI:NL:HR:2010:BN3830, r.o. 4.2.1; HR 3 december 2010, *BNB* 2011/59, ECLI:NL:HR:2010:BO5989, r.o. 3.4.2.

381. F.W.G.M. van Brunschot, 'Wetgever, doe iets tegen het nieuwe feit!', in: *Dat is verder geen probleem*, Amersfoort: Sdu 2006, p. 172; E.B. Pechler, 'Het opzetmeetpunt bij kwade trouw', *NTFR* 2007/2067, p. 1-2.

382. J.A.R. van Eijssden merkt in zijn noot onder *BNB* 2011/59, onder 5 naar mijn mening terecht op dat het moment van vaststelling van kwade trouw wel na het indienen van de aangifte kan liggen als de belastingplichtige de onjuiste aanslag heeft veroorzaakt doordat hij ná het indienen van een juiste aangifte, maar vóór het vaststellen van de definitieve aanslag onjuiste informatie heeft verstrekt. Vergelijk HR 17 december 2004, *BNB* 2005/105, ECLI:NL:HR:2004:AP5230.

van het belastingrecht.³⁸³ Ook het begrip kwade trouw is dus, evenals het opzetbegrip in de fiscale boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte, als het ware gekleurd.

3.8.1.2.4 De aanvaarding bij kwade trouw

Voor kwade trouw is, zoals hiervoor opgemerkt, voorwaardelijk opzet voldoende.³⁸⁴ Eerder in dit hoofdstuk, in paragraaf 3.4.3.6.7, is in verband met voorwaardelijk opzet geconcludeerd dat de belastingkamer van de Hoge Raad het aanvaardingsvereiste wel een rol toekent, maar deze rol tot nu toe niet met meer heeft onderbouwd dan op grond van de cognitieve benadering zou moeten. Deze conclusie is mede gebaseerd op arresten die op kwade trouw³⁸⁵ of naast voorwaardelijk opzet ook op kwade trouw betrekking hebben.³⁸⁶ Ook in dit opzicht is de invulling van het opzetbegrip derhalve vergelijkbaar met de invulling van het begrip kwade trouw.

3.8.1.3 Verschillen met het opzetbegrip uit het fiscale boeterecht

De hiervoor besproken overeenkomsten met het opzet uit het fiscale boete- en strafrecht kan tot de gedachte leiden dat kwade trouw ook een boete- of strafrechtelijk begrip vormt. De wetgever heeft echter, in ieder geval voorafgaand aan het amendement, eerder een civielrechtelijke invulling van dit begrip voor ogen gehad.³⁸⁷

In het verlengde hiervan heeft de belastingkamer van de Hoge Raad in 2009 geoordeeld dat strafrechtelijke beginselen niet op kwade trouw van toepassing zijn.³⁸⁸ Dit brengt mee dat het in afwijking van het fiscale straf- en boeterecht bij de vaststelling van kwade trouw nog steeds wel mogelijk is de geestesgesteldheid van de gemachtigde aan de belastingplichtige toe te rekenen.³⁸⁹ Daarnaast zijn de strafuitsluitingsgronden die met ingang van 1 juli 2009 een wettelijke basis in het fiscale boeterecht hebben gekregen, niet van toepassing bij kwade trouw.³⁹⁰

In deze opzichten bestaan er derhalve wel verschillen tussen de invulling van het begrip opzet en het begrip kwade trouw. Het laatstgenoemde verschil

383. HR 31 januari 2003, *BNB* 2003/124, ECLI:NL:HR:2003:AE8092, r.o. 3.3; HR 30 september 2011, *BNB* 2012/13, ECLI:NL:HR:2011:BT5846, r.o. 3.1-3.2.

384. HR 14 juni 2000, *BNB* 2000/299, ECLI:NL:HR:2000:AA6204, r.o. 3.2.

385. HR 31 januari 2003, *BNB* 2003/124, ECLI:NL:HR:2003:AE8092, r.o. 3.3; HR 13 februari 2004, *BNB* 2004/160, ECLI:NL:HR:2004:AO3643, r.o. 3.1.

386. HR 29 februari 2008, *BNB* 2008/156, ECLI:NL:HR:2008:BC5346, r.o. 3.5.3 in verband met de kwade trouw en r.o. 3.7.2 in verband met voorwaardelijk opzet.

387. *Kamerstukken II* 1989/90, 21058, 6 (MvA), p. 18.

388. HR 23 januari 2009, *BNB* 2009/80, ECLI:NL:HR:2009:BD3566, r.o. 3.4.

389. HR 23 januari 2009, *BNB* 2009/80, ECLI:NL:HR:2009:BD3566, r.o. 3.4, bevestigd door HR 30 september 2011, *BNB* 2012/13, ECLI:NL:HR:2011:BT5846, r.o. 3.2. Zie vóór 2009: HR 31 januari 2003, *BNB* 2003/124, ECLI:NL:HR:2003:AE8092, r.o. 3.3.

390. De strafuitsluitingsgronden zijn uitsluitend van toepassing op bestuurlijke sancties in de zin van art. 5:2 Awb.

kan tot op dit moment in de praktijk overigens niet tot uitdrukking zijn gekomen. Immers, de conclusie dat sinds de invoering van de strafuitsluitingsgronden tot de vaststelling van opzet moet worden overgegaan zodra aan de vereisten voor opzet is voldaan, lijkt in het fiscale boeterecht, zoals hiervoor in paragraaf 3.6 opgemerkt, (nog) niet te zijn getrokken.

3.8.2 *Schuld bij het nalaten om de vereiste aangifte te doen*

3.8.2.1 *Achtergrond waartegen het schuldbegrip invulling heeft gekregen*

Een belastingplichtige die heeft nagelaten om de vereiste aangifte te doen moet op grond van art. 25 lid 3 AWR en art. 27e lid 1 AWR³⁹¹ in bezwaar en beroep bewijzen dat de hem opgelegde belastingaanslag onjuist is.³⁹² Daarbij kan hij niet volstaan met aannemelijk maken; hij moet doen blijken dat de hem opgelegde aanslag onjuist is. Op deze wijze wordt het risico van onjuiste belastingheffing of -betaling bij de belastingplichtige gelegd die dit risico zelf heeft gecreëerd door het niet of gebrekkig nakomen van zijn aangifteplicht. De bewijslast kan zowel bij aanslag- als bij aangiftebelastingen worden omgekeerd en verzwaaard en deze omkering en verzwaring treden van rechtswege in.

Een belastingplichtige kan in de eerste plaats hebben nagelaten om de vereiste aangifte te doen als hij geen aangifte heeft gedaan. De verplichting om aangifte te doen vloeit, zoals hiervoor in de paragrafen 3.2.1 en 3.2.2.3 opgemerkt, niet voort uit de wet, maar ontstaat door de uitnodiging tot het doen van aangifte. In het verlengde hiervan kan een belastingplichtige die heeft nagelaten om de vereiste aangifte te doen door geen aangifte te doen, uitsluitend met omkering van de bewijslast worden geconfronteerd als hij is uitgenodigd om aangifte te doen.³⁹³ Zodra een belastingplichtige of een verondersteld belastingplichtige een uitnodiging heeft ontvangen, moet hij aangifte doen. Om aan de aangifteplicht te voldoen hoeft hij het belastingrecht niet te interpreteren of toe te passen. Een pleitbaar standpunt is daarom, evenals bij het strafbaar of beboetbaar gestelde nalaten om een aangifte te doen zoals hiervoor in paragraaf 3.2.3 uiteengezet, in deze situatie niet relevant.^{394 395}

391. Voorheen art. 25 lid 6 AWR resp. art. 29 lid 2 AWR.

392. In beginsel geldt de omkering van de bewijslast voor de gehele aangifte, HR 14 november 1990, *BNB* 1992/127, r.o. 4.2.

393. HR 28 maart 1979, *BNB* 1979/170; HR 21 oktober 1998, *BNB* 1999/7, r.o. 3.2.

394. Vergelijk HR 26 augustus 1998, *BNB* 1998/350, r.o. 3.2.

395. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft in HR 27 maart 1996, *BNB* 1996/273, r.o. 3.2 in verband met een verzuimboete wegens het nalaten om aangifte te doen bepaald dat degene die meent niet belastingplichtig te zijn niet verwijtbaar handelt door het aangiftebiljet oningevuld retour te zenden, zolang hij daarbij uitdrukkelijk en gemotiveerd aangeeft waarom hij niet belastingplichtig meent te zijn. Ik ga ervan uit dat een belastingplichtige door het gebruik van deze mogelijkheid niet alleen een verzuimboete, maar ook omkering van bewijslast kan voorkomen. Hof Arnhem 30 november 2010, ECLI:NL:GHARN:2010:BO7635, r.o. 4.13-4.16.

Daarnaast kan een belastingplichtige hebben nagelaten om de vereiste aangifte te doen als hij een aangifte heeft gedaan die wegens onjuiste of onvolledige informatie ontoereikend is om de verschuldigde belasting en de grondslag daarvoor vast te stellen.³⁹⁶ Hiervoor kan het wel noodzakelijk zijn dat een belastingplichtige het belastingrecht interpreteert of toepast en daarom kan in deze situatie een pleitbaar standpunt wel van belang zijn.

Uitsluitend een aangifte die zowel in absoluut als in relatief opzicht tot een aanzienlijk te laag belastingbedrag leidt, is ontoereikend.³⁹⁷ Het eerder in dit hoofdstuk besproken strafbaar en beboetbaar gestelde doen van een onjuiste aangifte is derhalve niet gelijk aan het nalaten om de vereiste toereikende aangifte te doen. Van het doen van een onjuiste aangifte kan zelfs eerder sprake zijn dan van het nalaten om de vereiste aangifte te doen.³⁹⁸

3.8.2.2 *Vergelijking met het grove schuld- en opzetbegrip in het fiscale boeterecht*

Omkering van de bewijslast was reeds voor de invoering van de AWR in de verschillende heffingswetten als sanctie opgenomen.³⁹⁹ Tijdens de parlementaire behandeling van de AWR in de jaren '50 van de vorige eeuw is voor het eerst opgemerkt dat omkering van de bewijslast niet kan plaatsvinden als de belastingplichtige geen schuld heeft aan de ontoereikende aangifte.⁴⁰⁰ Deze opmerking is in de jurisprudentie nader uitgewerkt.

Lange tijd heeft onzekerheid bestaan over de ondergrens van de voor omkering van de bewijslast benodigde geestesgesteldheid.⁴⁰¹ Vanaf 2003 heeft de belastingkamer van de Hoge Raad overwogen dat voor de omkering van de bewijslast is vereist dat de belastingplichtige wist dan wel zich ervan bewust moest zijn dat een aanzienlijk belastingbedrag te weinig werd betaald of geheven, een formulering die naar mening zowel op (voorwaardelijk) opzet

396. Dit geldt ook voor aangiftebelastingen, aldus HR 30 oktober 2009, *BNB* 2010/47, ECLI:NL:HR:2009:BH1083, r.o. 3.3.1.

397. HR 30 oktober 2009, *BNB* 2010/47, ECLI:NL:HR:2009:BH1083, r.o. 3.3.1.

398. Dat betekent overigens nog niet dat steeds eerder een straf of een vergrijpboete kan worden opgelegd, dan dat de zogenoemde omkering van bewijslast in werking kan treden. Voor het opleggen van een straf of een vergrijpboete wegens het doen van een onjuiste aangifte is immers ook nog opzet vereist.

399. Bijvoorbeeld art. 23 Wet op de Vermogensbelasting 1892 en art. 29 Wet op de Vermogensbelasting 1892 en art. 75 lid 1 Wet op de inkomstenbelasting 1914 en art. 80 lid 1 Wet op de inkomstenbelasting 1914. Onder het nalaten om de vereiste aangifte te doen werd destijds uitsluitend het nalaten om een aangifte te doen verstaan.

400. *Handelingen II* 1957/58, p. 870 (25 februari 1958): "Het lijkt mij een juist standpunt, dat bij afwezigheid van schuld – men zou hier een parallel met het strafrecht kunnen trekken – geen nadelige gevolgen voor de belastingplichtige optreden."

401. A-G IJzerman, gemeenschappelijke bijlage bij conclusies van 30 december 2008, ECLI:NL:PHR:2009:BH1083, r.o. 5; E.J.M. Rosier, 'Een dwangmiddel onder controle', *WFR* 2010/6879, p. 1360-1361.

als op schuld, al dan niet grove schuld, zou kunnen duiden.⁴⁰² In 2010 heeft de belastingkamer van de Hoge Raad geoordeeld dat voor de omkering voldoende is dat de belastingplichtige zich ervan bewust moest zijn dat door zijn nalaten om de vereiste aangifte te doen een aanzienlijk belastingbedrag niet zou worden geheven.⁴⁰³ In een arrest in 2012 heeft de belastingkamer van de Hoge Raad ingestemd met het gebruik van de woorden “bewust had moeten zijn”, een formulering die naar mijn mening, in tegenstelling tot de eerder gebruikte formuleringen, uitsluitend op schuld kan duiden.⁴⁰⁴

Opzet (waaronder voorwaardelijk opzet) en grove schuld zijn derhalve voldoende, maar het is nog niet duidelijk of voor de omkering van de bewijslast gewone of lichte schuld ook volstaat.

De voor omkering van de bewijslast benodigde schuld moet aanwezig zijn op het moment van het doen van de ontoereikende belastingaangifte.⁴⁰⁵ Er moet schuld zijn aan de omstandigheid dat ten gevolge van de ontoereikende aangifte een aanzienlijk bedrag aan belasting niet wordt geheven of betaald.⁴⁰⁶ Als de ontoereikende aangifte het gevolg is van een onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht, moet er schuld zijn aan die onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht. De invulling van de schuld die nodig is om de bewijslast om te keren is derhalve in een aantal opzichten vergelijkbaar met de invulling van het grove schuld- en opzetbegrip.

De omkering van de bewijslast wordt echter niet beschouwd als een boete of straf in de zin van art. 6 EVRM, maar als een administratief dwangmiddel.⁴⁰⁷ Als gevolg hiervan zijn strafrechtelijke beginselen niet van toepassing.⁴⁰⁸ Dit brengt mee dat het voor de vaststelling van de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld nog steeds mogelijk is de geestesgesteldheid van de gemachtigde aan de belastingplichtige toe te rekenen.⁴⁰⁹ Daarnaast zijn de strafuitsluitingsgronden die met ingang van 1 juli 2009 een wettelijke basis in het fiscale boeterecht hebben gekregen, niet van toepassing bij de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld.⁴¹⁰ In deze opzichten bestaat er

402. HR 11 april 2003, *BNB* 2003/264, ECLI:NL:HR:2003:AE3220, r.o. 3.3; HR 30 oktober 2009, *BNB* 2010/47, ECLI:NL:HR:2009:BH1083, r.o. 3.3.2; HR 30 oktober 2009, *BNB* 2010/49, ECLI:NL:HR:2009:BK1488, r.o. 3.1.2.

403. HR 7 mei 2010, *BNB* 2010/256, ECLI:NL:HR:2010:BM3280, r.o. 3.1.

404. HR 22 juni 2012, *BNB* 2012/227, ECLI:NL:HR:2012:BV0663, r.o. 4.3.1.

405. HR 30 oktober 2009, *BNB* 2010/47, ECLI:NL:HR:2009:BH1083, r.o. 3.3.2; HR 22 juni 2012, *BNB* 2012/227, ECLI:NL:HR:2012:BV0663, r.o. 4.3.1. Rosier 2010, p. 1360-1361.

406. HR 11 april 2003, *BNB* 2003/264, ECLI:NL:HR:2003:AE3220, r.o. 3.3; HR 30 oktober 2009, *BNB* 2010/47, ECLI:NL:HR:2009:BH1083, r.o. 3.3.2; HR 7 mei 2010, *BNB* 2010/256, ECLI:NL:HR:2010:BM3280, r.o. 3.1; HR 22 juni 2012, *BNB* 2012/227, ECLI:NL:HR:2012:BV0663, r.o. 4.3.1; Rosier 2010, p. 1360-1361.

407. HR 8 juli 1998, *BNB* 1998/326, r.o. 3.3.

408. HR 22 juni 2012, *BNB* 2012/227, ECLI:NL:HR:2012:BV0663, r.o. 4.3.1.

409. HR 22 juni 2012, *BNB* 2012/227, ECLI:NL:HR:2012:BV0663, r.o. 4.3.1.

410. De strafuitsluitingsgronden zijn uitsluitend van toepassing op bestuurlijke sancties in de zin van art. 5:2 Awb.

wel een verschil tussen de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld en het grove schuld- en opzetbegrip.

3.8.3 Afsluiting en vooruitblik

De invulling van het begrip kwade trouw en het begrip opzet lijken sinds 1 december 2006 in de praktijk slechts in één opzicht van elkaar te verschillen. Toch is uit twee arresten van de belastingkamer van de Hoge Raad op te maken dat een pleitbaar standpunt niet steeds tot het ontbreken van kwade trouw leidt, terwijl het pleitbare standpunt, zoals in de inleiding is opgemerkt, tot nu toe wel steeds tot het ontbreken van opzet heeft geleid.⁴¹¹ In het volgende hoofdstuk wordt hier nader op ingegaan.

De invulling van de schuld die nodig is om bij een ontoereikende aangifte de bewijslast om te keren en te verzwaren en de invulling van het grove schuld- en opzetbegrip zijn ook in veel opzichten vergelijkbaar. In 2009 heeft de belastingkamer van de Hoge Raad geoordeeld dat bij een aangifte die als gevolg van een pleitbaar standpunt ontoereikend is, de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld wel ontbreekt.⁴¹² Ook hier wordt in het volgende hoofdstuk nader op ingegaan.

VIJFDE GEDEELTE: AFSLUITING

3.9 Afsluiting

In dit hoofdstuk zijn, verspreid over vier verschillende gedeelten, de delictsom-schrijvingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte, de subjectieve bestanddelen opzet en grove schuld, de strafuitsluitingsgronden en kwade trouw en de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld besproken, alles nog zonder acht te slaan op de pleitbaar standpunt jurisprudentie.

Eerste gedeelte: de delictsom-schrijvingen

In het eerste gedeelte van dit hoofdstuk zijn de delictsom-schrijvingen in het fiscale straf- en boeterecht die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte beschreven en vergeleken. Hieruit is naar voren gekomen dat het opzettelijk doen van een onjuiste belastingaangifte, het opzettelijk ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen van een aangiftebelasting of het opzettelijk veroorzaken van een onjuiste belastingheffing, beboetbaar gesteld in art. 67d AWR, art. 67e AWR en art. 67f AWR, hetzelfde feit kan vormen als het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte of het opzettelijk ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen van een aangiftebelasting, strafbaar gesteld art. 69

411. HR 20 december 2002, *BNB* 2003/95, ECLI:NL:HR:2002:AF2262, r.o. 3.3; HR 17 december 2004, *BNB* 2005/105, ECLI:NL:HR:2004:AP5230, r.o. 3.4.

412. HR 30 oktober 2009, *BNB* 2010/49, ECLI:NL:HR:2009:BK1488, r.o. 3.1.2.

lid 2 AWR en art. 69a AWR. Dit heeft tot gevolg dat een verschillende behandeling van het pleitbaar standpunt verweer in het fiscale straf- en boeterecht inderdaad, zoals in het eerste hoofdstuk werd aangenomen, tot rechtsongelijkheid kan leiden.

Tweede gedeelte: de subjectieve bestanddelen

In het tweede gedeelte is aan de hand van strafrechtelijke beginselen en dogmatiek de invulling van het opzetbegrip in het fiscale strafrecht en van het opzet- en grove schuldbegrip in het fiscale boeterecht onderzocht. Met de voor de vaststelling van opzet en grove schuld geldende criteria kan vervolgens in hoofdstuk 4 de pleitbaar standpunt jurisprudentie in het fiscale boete- en strafrecht worden geïnterpreteerd.

In dit gedeelte heb ik eerst laten zien waarom opzet en grove schuld onderscheiden begrippen vormen. Bij grove schuld ontbreekt de wil van de belastingplichtige tot de mogelijk onjuiste belastingheffing of -betaling. De belastingplichtige kan, ook al wilde hij de onjuiste belastingheffing of -betaling niet, daarvoor toch verantwoordelijk worden gehouden als zijn optreden in betekenende mate is afgeweken van de gedragsnorm, het gedrag dat van hem kon en mocht worden verwacht. De invulling van deze gedragsnorm is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval en vindt plaats aan de hand van normen die aansluiten bij in de maatschappij levende opvattingen over voorzichtig en zorgvuldig gedrag.

Opzet vormt daarentegen een individuele geestesgesteldheid. De vereisten voor opzet, het weten en het willen of de bewuste aanvaarding van de aanmerkelijke kans, moeten steeds daadwerkelijk kunnen worden vastgesteld. Bij opzet mag het vertoonde gedrag derhalve niet worden afgezet tegen een gedragsnorm. Het vertoonde gedrag mag wel, met behulp van algemene ervaringsregels en regels van algemene bekendheid, worden geïnterpreteerd in termen van weten en willen.

Voor de invulling van het opzetbegrip in het fiscale boeterecht heeft de belastingkamer in een arrest uit 1999 aansluiting gezocht bij het strafrecht. Toch zijn bij de beschrijving en vergelijking van het opzetbegrip in dit hoofdstuk verschillen in de invulling van dit begrip tussen het fiscale straf- en boeterecht aan het licht gekomen.

Die verschillen worden niet veroorzaakt doordat het opzet in het in art. 69 lid 2 AWR strafbaar gestelde doen van een onjuiste aangifte moet zien op de onjuiste aangifte en het opzet en de grove schuld in de boetebepalingen bij navordering en naheffing, art. 67e AWR en art. 67f AWR, moeten zijn gericht op de onjuiste belastingheffing of -betaling. Dit onderscheid in de delictsomschrijvingen brengt naar mijn mening in situaties waarin de onjuiste belastingheffing of -betaling het gevolg is van een onjuiste aangifte zelden een verschil in invulling van het opzet- of grove schuldbegrip teweeg.

Die verschillen worden ook niet veroorzaakt doordat het opzet in het strafrecht, waaronder het fiscale strafrecht, in beginsel kleurloos is, terwijl

het opzet in het fiscale boeterecht, zo wordt althans in de fiscale literatuur verondersteld, boos zou zijn. Zowel in de straf- als in de boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte is het opzet naar mijn mening gekleurd door de delictsomschrijving, omdat het opzet op de onjuistheid moet zien, ook als die onjuistheid het gevolg is van onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht. Deze kleuring van het opzet is ook een voorwaarde om, zoals zowel de belastingkamer als de strafkamer van de Hoge Raad lijkt te doen, het pleitbaar standpunt verweer te kunnen beschouwen als een verweer dat is gericht tegen het bewijs van het opzet. Als het opzet namelijk niet zou zien op onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht, zou het voor de vaststelling van opzet ook niet relevant zijn of de door de belastingplichtige gevolgde interpretatie of toepassing van het recht pleitbaar is.

De omstandigheid dat tot 1 juli 2009 de strafuitsluitingsgronden in de fiscale boetewetgeving hebben ontbroken lijkt wel een verschil in de invulling van het opzet te hebben meegebracht. In het fiscale strafrecht is, zodra is bewezen dat de belastingplichtige op het moment van het doen van de aangifte heeft geweten en gewild dat de aangifte onjuist is of bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat de aangifte onjuist is, de conclusie dat er sprake is van opzet in beginsel onontkoombaar. Straffeloosheid kan in dat geval vervolgens nog worden bereikt door middel van een strafuitsluitingsgrond. Een strafuitsluitingsgrond neemt het opzet echter niet meer weg. In het fiscale boeterecht zijn de strafuitsluitingsgronden tot 1 juli 2009 niet bij vergrijpboetes van toepassing geweest. Als gevolg hiervan hoefde destijds in het fiscale boeterecht de vaststelling van opzet als alle vereisten van opzet waren vervuld toch niet onontkoombaar te zijn. Hoewel sinds 1 juli 2009 de strafuitsluitingsgronden ook bij vergrijpboetes van toepassing kunnen zijn, lijkt dit verschil in de invulling van het opzetbegrip tussen het fiscale straf- en boeterecht nog te bestaan. Dit is op te maken uit de fiscale boetejurisprudentie waaruit volgt dat een pleitbaar standpunt steeds, ongeacht of de belastingplichtige heeft geweten en gewild dat zijn aangifte onjuist of mogelijk onjuist was, tot het ontbreken van opzet leidt.

Als het opzet in het fiscale boeterecht op dezelfde wijze als in het fiscale strafrecht wordt ingevuld, rijst de vraag of een belastingplichtige die ten tijde van het doen van zijn aangifte bewust een standpunt heeft ingenomen waarvan hij wist of meende te weten dat het pleitbaar en daarmee mogelijk onjuist was, met voorwaardelijk opzet een onjuiste aangifte heeft gedaan. Deze vraag is in dit hoofdstuk in het kader van de bespreking van de vereisten voor voorwaardelijk opzet onderzocht.

Het eerste vereiste voor voorwaardelijk opzet, de aanmerkelijke kans, zal bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt doorgaans zijn vervuld. Ook de vaststelling dat de belastingplichtige zich bewust is geweest van de aanmerkelijke kans dat zijn aangifte onjuist is, vormt bij een bewust ingeno-

men pleitbaar standpunt geen probleem. Bij de bespreking van het derde vereiste voor voorwaardelijk opzet, de aanvaarding, is een volgend verschil in de invulling van het opzetbegrip tussen het fiscale straf- en boeterecht aan het licht gekomen.

Op grond van het eerste HIV-arrest moet een belastingplichtige voor voorwaardelijk opzet niet alleen hebben geweten dat zijn aangifte mogelijk onjuist is, maar ook – en hierin zit de aanvaarding – hebben verondersteld dat zijn aangifte mogelijk onjuist is en bij die veronderstelling niet hebben afgezien van het doen van de mogelijk onjuiste aangifte. In de fiscale boetejurisprudentie wordt tot nu toe echter uit de omstandigheden dat de belastingplichtige wist dat zijn aangifte mogelijk onjuist is en die aangifte desalniettemin toch zo heeft gedaan, afgeleid dat de belastingplichtige ook heeft aanvaard dat de aangifte onjuist is en daarmee met voorwaardelijk opzet heeft gehandeld. In het fiscale strafrecht lijkt derhalve minder snel tot voorwaardelijk opzet te worden geconcludeerd dan in het fiscale boeterecht.

Als het opzet in het fiscale boeterecht op dezelfde wijze als in het fiscale strafrecht zou worden ingevuld, kan in zijn algemeenheid niet worden gezegd dat een belastingplichtige die ten tijde van het doen van zijn aangifte een pleitbaar standpunt heeft ingenomen waarvan hij wist of meende te weten dat het pleitbaar was, steeds met voorwaardelijk opzet heeft gehandeld. Bij een pleitbaar standpunt is de kans op een onjuiste aangifte namelijk weliswaar aanmerkelijk, maar toch niet zo groot dat de aanvaarding steeds uit het weten-en-toch-doen kan worden afgeleid. Aan de andere kant kan ook niet worden gezegd dat die belastingplichtige nooit met voorwaardelijk opzet heeft gehandeld. In het laatste hoofdstuk wordt hierop teruggekomen.

Derde gedeelte: de strafuitsluitingsgronden

In het derde gedeelte is aan de hand van strafrechtelijke beginselen en dogmatiek ingegaan op de strafuitsluitingsgronden. Bij geen van de algemene strafuitsluitingsgronden, ook niet bij afwezigheid van alle schuld, lijkt het mogelijk om invloed toe te kennen aan de omstandigheid dat een pleitbaar standpunt is ingenomen. Dat is opvallend omdat de belastingkamer van de Hoge Raad in een aantal arresten heeft geoordeeld dat een pleitbaar standpunt bij verzuimboetes tot gevolg heeft dat alle schuld ontbreekt. In het volgende hoofdstuk wordt hierop teruggekomen.

Het is echter wel mogelijk ten behoeve van het pleitbaar standpunt verweer een nieuwe ongeschreven bijzondere strafuitsluitingsgrond in het leven te roepen. Hier wordt in het laatste hoofdstuk op teruggekomen.

Vierde gedeelte: andere fiscale geestesgesteldheidsbegrippen

In het vierde gedeelte is de invulling van het begrip kwade trouw in verband met de bevoegdheid tot navordering onderzocht en de schuld ten behoeve van de omkering van de bewijslast bij het nalaten om de vereiste aangifte te doen. Met de criteria die voor de vaststelling van kwade trouw en de voor omkering

benodigde schuld gelden, kan in hoofdstuk 4 de jurisprudentie over de invloed van het pleitbare standpunt op deze twee geestesgesteldheidsbegrippen worden geïnterpreteerd.

Onder kwade trouw wordt opzet, waaronder voorwaardelijk opzet, verstaan. De invulling van het begrip kwade trouw is in veel opzichten vergelijkbaar met het opzetbegrip in het fiscale boeterecht. Er zijn twee verschillen: bij de vaststelling van kwade trouw is het nog steeds mogelijk de geestesgesteldheid van de gemachtigde aan de belastingplichtige toe te rekenen en bij kwade trouw zijn de strafuitsluitingsgronden zijn niet van toepassing. Toch is uit twee arresten van de belastingkamer op te maken dat een pleitbaar standpunt niet steeds tot het ontbreken van kwade trouw leidt, terwijl het pleitbare standpunt tot nu toe wel steeds tot het ontbreken van opzet heeft geleid. In het volgende hoofdstuk wordt hier op teruggekomen.

Voor omkering van de bewijslast bij het nalaten om de vereiste toereikende aangifte te doen is minstens schuld vereist, hoewel nog niet duidelijk is welke mate van schuld voor omkering voldoende is. Ook bij de voor omkering benodigde schuld bestaan ten opzichte van het opzet- en grove schuldbegrip dezelfde verschillen als er bij kwade trouw ten opzichte van het opzetbegrip bestaan. Toch lijkt het pleitbare standpunt wel steeds tot het ontbreken van de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld te leiden. In het volgende hoofdstuk wordt hier op teruggekomen.

HOOFDSTUK 4

De huidige invloed van het pleitbare standpunt in het fiscale boete- en strafrecht

“Als beperking van deze in potentie ruime aansprakelijkheid is in het fiscale boete-recht de rechtsfiguur van het ‘pleitbare standpunt’ tot ontwikkeling gekomen. ...

Deze materieel strafrechtelijk gezien dicht tegen de dwaling en derhalve de buitenwettelijke schuldsluitingsgrond ‘afwezigheid van alle schuld’ aanleunende rechtsfiguur functioneert in de in het fiscale boeterecht ontwikkelde rechtspraak als een bewijsuitsluitingsgrond ten aanzien van het verweten opzet dan wel grove schuld.

Gezien de grote begripsmatige overeenkomsten tussen het fiscale boeterecht en het fiscale strafrecht ziet de rechtbank aanleiding de rechtsfiguur van het ‘pleitbare standpunt’ te betrekken bij de bewijsvraag van het in de onderhavige strafzaak ten laste gelegde opzet.”¹

4.1 Inleiding

Het pleitbaar standpunt verweer wordt door de belastingkamer van de Hoge Raad opgevat als een verweer dat is gericht tegen het bewijs van het opzet. De strafkamer van de Hoge Raad lijkt het pleitbaar standpunt verweer ook zo te beschouwen. Over de invloed van het pleitbare standpunt op het bewijs van het opzet lijkt de belastingkamer echter anders te denken dan de strafkamer.

In dit hoofdstuk wordt in het kader van de beantwoording van de tweede vraag, de vraag wanneer een pleitbaar standpunt tot het ontbreken van opzet leidt, de pleitbaar standpunt jurisprudentie in het fiscale boete- en strafrecht geïnterpreteerd. Dat wordt gedaan door te onderzoeken welke rol de criteria die normaal voor de vaststelling van opzet gelden in de fiscale boete- en strafjurisprudentie spelen zodra aan een onjuiste aangifte een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt ten grondslag ligt. Door zowel de fiscale boete- als de fiscale strafjurisprudentie op deze wijze te interpreteren kan duidelijk worden gemaakt waardoor het verschil in de pleitbaar standpunt jurisprudentie is veroorzaakt.

1. Rb. Zwolle-Lelystad 13 september 2005, ECLI:NL:RBZLY:2005:AU2558.

In paragraaf 4.2 van dit hoofdstuk wordt begonnen met de interpretatie van de fiscale boetejurisprudentie over het pleitbare standpunt. In deze paragraaf zal ik laten zien dat de belastingkamer van de Hoge Raad tot nu toe steeds heeft geoordeeld dat, zodra kan worden gesproken van een pleitbaar standpunt, opzet ontbreekt, zonder aandacht te besteden aan de subjectieve omstandigheden die normaal voor de vaststelling van opzet van belang zijn. Hierna wordt in dit verband ook gesproken van de objectieve werking van het pleitbare standpunt. In vervolg hierop wordt in paragraaf 4.3 onderzocht waarom de belastingkamer van de Hoge Raad tot nu toe bij een pleitbaar standpunt steeds van objectieve werking is uitgegaan en of deze objectieve werking van het pleitbare standpunt met de – in hoofdstuk 3 uitgewerkte – invulling van het opzetbegrip is te verenigen.

In paragraaf 4.4 wordt de fiscale strafjurisprudentie over het pleitbare standpunt geïnterpreteerd. Hieruit zal naar voren komen dat de strafkamer van de Hoge Raad in de tot nu toe door haar beoordeelde zaken bij een pleitbaar standpunt verweer steeds de criteria die voor de vaststelling van opzet bepalend zijn, heeft toegepast, zonder een rol voor het pleitbare standpunt te zien. In vervolg hierop wordt nader bezien of de jurisprudentie van de strafkamer van de Hoge Raad wel ruimte biedt voor een rol van het pleitbare standpunt in het fiscale strafrecht. Tot slot wordt aandacht besteed aan de pleitbaar standpunt jurisprudentie van de strafrechter in feitelijke instantie.

De invloed van het pleitbare standpunt blijft in het belastingrecht, zoals al eerder is opgemerkt, niet beperkt tot de opzetdelicten. In de paragrafen 4.2 en 4.3 wordt daarom ook de jurisprudentie behandeld waarin is geoordeeld dat het pleitbare standpunt tot het ontbreken van grove schuld leidt en wordt bezien of de objectieve werking van het pleitbare standpunt met de – in hoofdstuk 3 uitgewerkte – invulling van het grove schuldbegrip is te verenigen.

Voorts heeft de belastingkamer van de Hoge Raad in een aantal arresten geoordeeld dat een pleitbaar standpunt bij een verzuimboete tot afwezigheid van alle schuld leidt. Uit paragraaf 4.5 zal naar voren komen dat de belastingkamer in deze jurisprudentie geen aandacht heeft besteed aan de feitelijke omstandigheden die normaal voor een beroep op afwezigheid van alle schuld van belang zijn. Ook bij verzuimboetes lijkt de belastingkamer van de Hoge Raad derhalve van objectieve werking van het pleitbare standpunt uit te gaan. In vervolg hierop wordt in deze paragraaf beoordeeld of de objectieve werking van het pleitbare standpunt met de invulling van afwezigheid van alle schuld is te verenigen.

In paragraaf 4.6 wordt tot slot de invloed van het pleitbare standpunt besproken op kwade trouw en op de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld bij het nalaten om de vereiste aangifte te doen. Hierbij wordt op dezelfde wijze als bij de opzetdelicten beoordeeld of de criteria die normaal gelden voor de vaststelling van kwade trouw en voor de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld, ook worden toegepast zodra

er sprake is van een pleitbaar standpunt en of een eventuele objectieve werking van het pleitbare standpunt met de – in hoofdstuk 3 beschreven – invulling van deze begrippen is te verenigen.

Ik beëindig dit hoofdstuk in paragraaf 4.7 met een afsluiting.

4.2 De huidige invloed van het pleitbare standpunt in het fiscale boeterecht

4.2.1 Objectieve werking

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft in haar arresten verschillende formuleringen gebruikt om de invloed van het pleitbare standpunt op de vaststelling van opzet en grove schuld tot uitdrukking te brengen. Een formulering die sinds 1986 regelmatig terugkeert, is de formulering dat het standpunt zodanig verdedigbaar is (of voor het standpunt zodanige argumenten zijn aan te voeren) dat de belastingplichtige redelijkerwijs kon menen juist te handelen en dat het onder die omstandigheden niet aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat er te weinig belasting is geheven of betaald.² Daarnaast wordt sinds 1992 regelmatig de formulering gebruikt dat het standpunt zodanig verdedigbaar is (of voor het standpunt zodanige argumenten zijn aan te voeren) dat, ook al wordt dit ten slotte onjuist bevonden, niet kan worden gezegd dat de belastingplichtige door dat standpunt in te nemen dermate lichtvaardig heeft gehandeld dat het aan zijn opzet of grove schuld is te wijten dat te weinig belasting is geheven of betaald.³

Deze formuleringen lijken erop te wijzen dat de criteria die bepalend zijn voor de vaststelling van opzet en grove schuld ook van toepassing zijn als er sprake is van een pleitbaar standpunt. Dit is in de arresten van de belastingkamer van de Hoge Raad echter niet terug te vinden. Zodra is geoordeeld dat een standpunt pleitbaar is, volgt zonder meer de formulering dat een belastingplichtige redelijkerwijs kon menen juist te handelen of de formulering dat de belastingplichtige niet lichtvaardig heeft gehandeld. De subjectieve omstandigheden die normaal voor de vaststelling van grove schuld en opzet van belang zijn – de mate van zorgvuldig en voorzichtig handelen, de persoon, het

2. HR 4 juni 1986, *BNB* 1986/301, r.o. 4.6; HR 7 september 1988, *BNB* 1988/319, r.o. 4.4; HR 30 oktober 2010, *BNB* 2010/49, *ECLI:NL:HR:2010:BK1488*, r.o. 3.1.2 (een overweging in verband met het nalaten om de vereiste aangifte te doen).
3. HR 23 september 1992, *BNB* 1993/193, r.o. 3.3.6; HR 22 april 1998, *BNB* 1998/201, r.o. 3.5; HR 2 september 1998, *BNB* 1998/337, r.o. 3.2; HR 10 maart 1999, *BNB* 1999/308, r.o. 3.6.1; HR 13 september 2000, *BNB* 2000/348, *ECLI:NL:HR:2000:AA7073*, r.o. 3.11; HR 11 november 2005, *BNB* 2006/147, *ECLI:NL:HR:2005:AU6018*, r.o. 3.5; HR 11 januari 2013, *BNB* 2013/63, *ECLI:NL:HR:2013:BY8091*, r.o. 2.3.

weten en willen van de belastingplichtige – worden niet meer in de overwegingen betrokken.⁴

Dit volgt in de eerste plaats uit een aantal arresten waarin de belastingkamer van de Hoge Raad, zonder dat er onderzoek naar de zojuist genoemde subjectieve omstandigheden was verricht, heeft geoordeeld dat grove schuld en opzet afwezig waren omdat het standpunt van de belastingplichtige pleitbaar was.⁵ In deze zaken was het standpunt van de belastingplichtige over de belastingheffing door de rechter in feitelijke instantie gevolgd, maar bleek dat standpunt in cassatie toch onjuist te zijn. Hierdoor herleefde in cassatie het boetegeschild. De rechter in feitelijke instantie had echter niets vastgesteld over de subjectieve omstandigheden; hij had het standpunt van de belastingplichtige immers gevolgd. Als deze omstandigheden van belang zouden zijn geweest voor de vaststelling van opzet of grove schuld, had de belastingkamer van de Hoge Raad moeten verwijzen.⁶ De belastingkamer heeft in deze arresten het boetegeschild echter zelf afgedaan en de boete vernietigd met het oordeel dat opzet en grove schuld ontbraken, omdat het standpunt van de belastingplichtige door de rechter in feitelijke instantie als juist was aanvaard en daarmee pleitbaar was.⁷

Dit volgt in de tweede plaats uit een aantal arresten waarin de belastingkamer van de Hoge Raad heeft geoordeeld dat er kon worden gesproken van een pleitbaar standpunt en dat opzet en grove schuld op grond daarvan ontbraken, terwijl de rechter in feitelijke instantie bepaalde subjectieve omstandigheden die voor de vaststelling van opzet of grove schuld van belang zijn, met name het weten dat het standpunt en daarmee de aangifte (mogelijk) onjuist waren, wél had vastgesteld. Het betrof hier zaken waarin de rechter in feitelijke instantie het standpunt van de belastingplichtige in het belasting-

4. Met uitzondering van HR 29 maart 1995, *BNB* 1995/155, r.o. 3.7. In dit arrest passeerde de belastingkamer van de Hoge Raad de stelling dat er sprake was van een pleitbaar standpunt, omdat het hof volgens haar terecht had geoordeeld dat op de desbetreffende belastingplichtige een onderzoeksplicht rustte ten aanzien van zijn belastingverplichting. Het is echter niet duidelijk of het niet voldoen aan deze onderzoeksplicht tot gevolg had dat het standpunt niet pleitbaar was, of dat ondanks het pleitbare standpunt toch kon worden gesproken van grove schuld.
5. HR 26 november 1986, *BNB* 1987/31, r.o. 4.2; HR 26 november 1986, *BNB* 1987/305, r.o. 4.4; HR 22 juli 1988, *BNB* 1988/271, r.o. 5.
6. Zoals J.P. Scheltens in zijn noot onder *BNB* 1987/31 opmerkte: "Mogelijk was geweest terugverwijzing naar het Hof of verwijzing naar een ander Hof om alsnog over die verhoging te oordelen omdat vragen van schuldgradatie van feitelijke aard plegen te zijn. Hier deed de Hoge Raad deze vraag echter zelf af met het argument dat, omdat belanghebbende in het hoofdgeschil door het Hof (...) in het gelijk was gesteld, van opzet of grove schuld niet kon worden gesproken."
7. Met uitzondering van HR 26 november 1986, *BNB* 1987/305, r.o. 4.4. Ik veronderstel echter dat de Hoge Raad niet verwees om te beoordelen of het standpunt pleitbaar was of om te beoordelen of er sprake was van grove schuld of opzet, maar om te beoordelen in hoeverre het eensluidend oordeel van partijen over het boetepercentage nog bindend kon zijn. Er bleek immers niet te kunnen worden gesproken van grove schuld of opzet.

geschil niet had gevolgd, hetgeen in cassatie werd bevestigd. Zo had de rechter in feitelijke instantie in de uitspraak voorafgaand aan het eerste pleitbaar standpunt arrest geoordeeld dat het standpunt, ondanks dat de belastingplichtige zich ervan bewust was dat het mogelijk onjuist was, pleitbaar was en dat grove schuld en opzet aan de hand daarvan afwezig waren. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft bevestigd dat het standpunt pleitbaar was en geoordeeld dat de omstandigheid dat de belastingplichtige zich ervan bewust was dat zijn standpunt en daarmee zijn aangifte mogelijk onjuist waren, niet afdeed aan het oordeel dat opzet en grove schuld ontbraken.⁸ Daarnaast heeft de belastingkamer van de Hoge Raad in een aantal arresten het boetegeschil zélf afgedaan met het oordeel dat het standpunt zodanig verdedigbaar was dat grove schuld en opzet ontbraken, nadat de rechter in feitelijke instantie, zonder te onderzoeken of het standpunt van de belastingplichtige pleitbaar was, op grond van de omstandigheid dat de belastingplichtige zich er bewust van was geweest dat zijn aangifte mogelijk onjuist was, nog wel tot grove schuld of zelfs tot opzet had geconcludeerd.⁹

4.2.2 Consequenties van de objectieve werking

Uit de arresten die de belastingkamer van de Hoge Raad tot nu toe heeft gewezen lijkt derhalve op te maken dat het pleitbare standpunt steeds objectieve werking heeft, oftewel dat opzet en grove schuld bij een pleitbaar standpunt ongeacht de subjectieve omstandigheden steeds ontbreken.¹⁰ De rechtspraak in feitelijke instantie sluit hierbij aan. In de literatuur wordt in vervolg op de pleitbaar standpunt jurisprudentie algemeen aangenomen dat een pleitbaar standpunt objectieve werking heeft.¹¹ Ook de wetgever gaat uit van een objectieve werking van het pleitbare standpunt, zo volgt uit de

8. HR 11 juli 1984, *BNB* 1984/268, r.o. 4. Zo ook HR 12 september 2003, *BNB* 2004/75, ECLI:NL:HR:2003:AE4480, r.o. 3.4.
9. HR 23 september 1992, *BNB* 1993/193, r.o. 3.3.6; HR 10 maart 1999, *BNB* 1999/308, r.o. 3.6; HR 13 september 2000, *BNB* 2000/348, ECLI:NL:HR:2000:AA7073, r.o. 3.11; HR 8 februari 2002, *BNB* 2002/150, ECLI:NL:HR:2002:AD9105, r.o. 3.3; HR 11 november 2005, *BNB* 2006/147, ECLI:NL:HR:2005:AU6018, r.o. 3.5; HR 11 januari 2013, *BNB* 2013/63, ECLI:NL:HR:2013:BY8091, r.o. 2.3. (in deze zaak had de rechtbank tot opzet geconcludeerd, het hof had het standpunt gevolgd).
10. P.G.M. Jansen en A.O. Lubbers, 'Over pleitbare standpunten en lichtvaardig handelen', *TFB* 1999/6, p. 4, spreken reeds in 1999 van "vaste jurisprudentie", M.W.C. Feteris merkt in zijn noot onder *BNB* 2004/75 onder 6 op dat pleitbare standpunten naar hun aard de belastingplichtigen immuun kunnen maken voor de boete.
11. M.W.C. Feteris in zijn noot onder *BNB* 2004/75, onder 4, 5 en 6; A.O. Lubbers en E. Poelmann, 'Afbakeningsproblemen rondom 'grove schuld' en 'opzet'', *TFB* 2007/2, p. 69; S.F. van Immerseel en D. Liem, 'Het pleitbaar standpunt: de objectieve versus de subjectieve benadering', *TFB* 2011/7, p. 10-11 en 468-469; G.J.M.E. de Bont en A.B. Vissers, 'Het pleitbare standpunt: kruisbestuiving?', *Het Register* 2014/2, p. 21; L.A. de Blicck, J. de Blicck, E.A.G. van der Ouderaa, R.J. Koopman, S.C.W. Douma en J. Wortel *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Wolters Kluwer 2015; G.J.M.E. de Bont en A.B. Vissers, 'De straffkamer en de belastingkamer van de Hoge Raad; in de pas, uit de pas', *TFB* 2015/8, p. 87.

parlementaire geschiedenis die vooraf is gegaan aan de herziening van het fiscale boetestelsel in 1998.¹²

In de jurisprudentie zijn verschillende uitwerkingen van de objectieve werking terug te vinden. Zo is uit het eerste pleitbaar standpunt arrest op te maken dat de omstandigheid dat de belastingplichtige expliciet door de inspecteur is gewaarschuwd dat zijn standpunt en daarmee zijn aangifte mogelijk onjuist zijn, er niet aan in de weg staat dat opzet en grove schuld bij een pleitbaar standpunt ontbreken.¹³ Ook is een belastingplichtige die zich ervan bewust is dat zijn aangifte als gevolg van een pleitbaar standpunt mogelijk onjuist is, niet gehouden de inspecteur over zijn ingenomen standpunt te informeren. Voorts hoeft de belastingplichtige niet conform het standpunt van de inspecteur aangifte te doen. Zowel de stelling van de Staatssecretaris van Financiën dat de belastingplichtige bij een pleitbaar standpunt in overleg moet treden¹⁴ als de stelling dat de belastingplichtige zijn pleitbare standpunt maar in bezwaar tegen de aanslag, de eigen voldoening of afdracht moet innemen,¹⁵ is namelijk door de belastingkamer van de Hoge Raad een aantal keren onbehandeld gelaten.

12. *Kamerstukken II* 1993/94, 23470, 3 (MvT), p. 44: "Uit *BNB* 1984/268, *BNB* 1987/305 en *BNB* 1988/271 kan namelijk worden afgeleid dat het feit dat aanvankelijk te weinig of ten onrechte geen belasting was geheven, niet aan de opzet of de grove schuld van de belanghebbende kan worden geweten, indien hij zich bij voorbeeld bij het doen van aangifte op een standpunt heeft gesteld, dat gezien de stand van de rechtspraak en de opvattingen in de literatuur e.d. in redelijkheid verdedigbaar (pleitbaar) was te achten."
13. HR 11 juli 1984, *BNB* 1984/268, r.o. 4: "Het Hof behoeft zich van dit oordeel niet te laten weerhouden door de omstandigheden, dat belanghebbende bij de inwerkingtreding van de Wet op de omzetbelasting 1968 omtrent de belastbaarheid van de onderhavige prestaties door de Inspecteur was geïnformeerd en later bij belanghebbende naar aanleiding van een onderzoek over de jaren 1969 en 1970 ter zake reeds omzetbelasting is nageheven."
14. Jansen en Lubbers 1999, p. 7, M.W.C. Feteris in zijn noot onder *BNB* 2004/75 onder 13. De Staatssecretaris van Financiën verweet de belastingplichtige in zijn cassatiemiddel voorafgaand aan HR 11 juli 1984, *BNB* 1984/268, dat zij niet in overleg was getreden met de inspecteur. De Hoge Raad heeft hier in de verwerping van het cassatiemiddel echter niets over gezegd. In HR 23 september 1992, *BNB* 1993/193, stond de feitelijke vaststelling van het hof dat de belastingplichtige willens en wetens geen initiatieven heeft genomen om tot overleg met de fiscus aangaande haar fiscale positie te komen niet aan het oordeel van de Hoge Raad in de weg dat opzet en grove schuld ontbraken. In de hofuitspraak voorafgaand aan HR 30 oktober 2009, *BNB* 2010/49, ECLI:NL:HR:2009:BK1488, overwoog het hof in r.o. 5.9.4 (in verband met het doen van de vereiste aangifte): "Voorts is er geen rechtsregel die de belastingplichtige voorschrijft bij twijfel over de juistheid van een standpunt inzake een fiscale aangelegenheid, aan de inspecteur openheid van zaken over die aangelegenheid te geven (...)". De Hoge Raad heeft het cassatiemiddel van de Staatssecretaris van Financiën dat klaagt over deze overweging met art. 81 RO afgedaan.
15. A-G Van den Berge, conclusie van 6 juni 2000, ECLI:NL:PHR:2000:AA8852, r.o. 5. De Hoge Raad ging in HR 11 juli 1984, *BNB* 1984/268 niet in op de stelling van de Staatssecretaris van Financiën in cassatie dat de belastingplichtige bezwaar tegen zijn eigen voldoening moest maken, maar bevestigde in r.o. 4 het oordeel van het hof dat er geen sprake was van grove schuld of opzet. A-G Van Soest reageerde in de conclusie van 2 maart 1984 voorafgaand aan

Daarnaast is niet relevant of de belastingplichtige het pleitbare standpunt bewust heeft ingenomen. Grove schuld ontbreekt zowel bij een belastingplichtige die bewust een pleitbaar standpunt heeft ingenomen, als bij een belastingplichtige die, in de veronderstelling verkerend dat zijn standpunt gewoonweg juist was, dat onbewust heeft gedaan.¹⁶ Bij een pleitbaar standpunt is derhalve geen plaats voor het verwijt dat de belastingplichtige, in strijd met de voorzichtigheid of zorgvuldigheid die van hem kon en mocht worden verwacht, niet heeft onderzocht of de door hem gevolgde interpretatie of toepassing van het belastingrecht juist was.¹⁷ Bij een onbewust ingenomen onverdedigbaar standpunt kan overigens ook niet steeds worden gesproken van grove schuld. De onderzoeksplicht lijkt in het fiscale boeterecht, zoals in het vorige hoofdstuk in paragraaf 3.4.2.3 is opgemerkt, immers niet hoog afgesteld.

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft echter nooit expliciet geoordeeld dat een pleitbaar standpunt onder alle omstandigheden objectieve werking heeft. Met name heeft zij zich nog niet uitgelaten over de situatie waarin een belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte zeker meende te weten dat hij een onjuiste aangifte deed en die onjuiste aangifte ook wilde doen, terwijl hij naar later blijkt per toeval zijn aangifte op een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt heeft gebaseerd.¹⁸ Hierna spreek ik ook wel van het pleitbare standpunt “deus ex machina”. Consequente doorvoering van de objectieve werking van het pleitbare standpunt zou ook in deze situatie tot gevolg moeten hebben dat het opzet ontbreekt. Dit zou erop neerkomen dat het opzet dat ten tijde van het doen van de aangifte kan worden vastgesteld door de aanwezigheid van een pleitbaar standpunt – die ten tijde van het doen van de aangifte door de belastingplichtige niet was onderkend – alsnog wordt weggenomen. Later in dit hoofdstuk, in paragraaf 4.3.3, wordt hierop teruggekomen.

dit arrest in r.o. h wel op deze stelling: “Dat het, gelijk de SvF betoogt, de te dezen juiste weg voor het geval de belastingplichtige weet dat zijn standpunt anders is dan dat van de inspecteur, zou zijn de aangifte te doen en dus de op aangifte te betalen belasting te voldoen overeenkomstig het standpunt van de inspecteur en vervolgens bezwaar te maken, heeft geen basis in het thans geldende belastingrecht en heeft dat, voor wat de omzetbelasting betreft, ook nooit gehad.” In HR 10 maart 1999, *BNB* 1999/308, r.o. 3.6.1, ging de Hoge Raad voorbij aan de opmerking van het hof dat niets eraan in de weg stond om bezwaren tegen de heffing te maken en vernietigde de boete alsnog.

16. Zoals de belastingplichtigen hadden gesteld in HR 26 november 1986, *BNB* 1987/305 en HR 22 april 1998, *BNB* 1998/201.

17. Jansen en Lubbers 1999, p. 6-7; W.E.C.A. Valkenburg, ‘Fiscaal strafrecht’, *DD* 2007/40, p. 529. Anders: C. Bruijsten, ‘Het leerstuk van het pleitbare standpunt’, *WFR* 2012/6945, p. 375.

18. Deze situatie is beschreven door M.W.C. Feteris in zijn noot onder *BNB* 2004/75, onder 5.

4.3 **Het pleitbare standpunt als verweer tegen het bewijs van het subjectieve bestanddeel en de objectieve werking**

4.3.1 *Het pleitbare standpunt als verweer tegen het bewijs van het subjectieve bestanddeel*

In belastingprocedures volgt de beoordeling van het boetegeschil pas na het oordeel over het belastinggeschil. Voordat aan de beoordeling van de gevolgen van het pleitbare standpunt voor de boete wordt toegekomen, is derhalve in het belastinggeschil reeds komen vast te staan dat de door de inspecteur opgelegde belastingaanslag juist is en de door de belastingplichtige ingediende belastingaangifte, alsmede de daarop gebaseerde heffing of -betaling, onjuist.

Het eerste pleitbaar standpunt arrest werd gewezen in 1984, een jaar voordat de belastingkamer van de Hoge Raad de beginselen van art. 6 EVRM op het fiscale boeterecht van toepassing heeft verklaard.¹⁹ Het beginsel geen straf zonder schuld was destijds in het fiscale boeterecht nog niet aanvaard, zodat voor de ongeschreven schulduitsluitingsgrond afwezigheid van alle schuld geen ruimte was. Het zou voorts nog 25 jaar duren voordat de strafuitsluitingsgronden in de Awb zouden worden opgenomen. Tegen deze achtergrond lag de beslissing van de belastingkamer van de Hoge Raad om het pleitbare standpunt bij vergrijpboetes op de vaststelling van opzet en grove schuld van invloed te laten zijn het meest voor de hand. De onjuistheid van de belastingaangifte staat immers al vast voordat de rechter aan de beoordeling van het pleitbare standpunt toekomt en de strafuitsluitingsgronden bestonden nog niet in het fiscale boeterecht.

Dit verklaart echter nog niet waarom de belastingkamer van de Hoge Raad het pleitbare standpunt objectieve werking zou hebben toegekend. In de volgende paragrafen komt de achtergrond van de objectieve werking aan de orde en wordt onderzocht in hoeverre de objectieve werking met de invulling van het opzet- en grove schuldbegrip verenigbaar kan zijn, of anders gezegd, in hoeverre een pleitbaar standpunt, uitgaande van de criteria die normaal voor de vaststelling van opzet en grove schuld gelden, zonder meer tot het ontbreken van opzet en grove schuld kan leiden.

4.3.2 *De objectieve werking van het pleitbare standpunt en de invulling van het grove schuldbegrip*

Bij grove schuld wordt, zoals in het vorige hoofdstuk in paragraaf 3.4.2.3 uiteengezet, de belastingplichtige in het kader van de boeteoplegging aansprakelijk gehouden voor de onjuiste belastingheffing of -betaling, terwijl de wil van de belastingplichtige niet op die onjuiste belastingheffing of -betaling

19. HR 11 juli 1984, *BNB* 1984/268 resp. HR 19 juni 1985, *BNB* 1986/29.

gericht is geweest. Omdat de wil ontbreekt, steunt het verwijt op het niet naleven van een norm van voorzichtig of zorgvuldig gedrag die de belastingplichtige had kunnen en moeten volgen. Deze gedragsnorm wordt ingevuld aan de hand van normen die aansluiten bij in de maatschappij levende opvattingen over dergelijk gedrag.²⁰ Hierdoor kunnen aan het grove schuldbegrip normen ten grondslag worden gelegd die eigen zijn aan het belastingrecht.

Met het oordeel dat een belastingplichtige door een standpunt in te nemen dat naar objectieve maatstaven pleitbaar blijkt te zijn, redelijkerwijs kon menen juist te handelen lijkt de belastingkamer van de Hoge Raad een dergelijke, aan het belastingrecht eigen gedragsnorm te hebben geformuleerd. Grove schuld kan bij een pleitbaar standpunt derhalve niet worden vastgesteld, omdat de belastingplichtige wanneer hij een standpunt in de aangifte heeft verwerkt dat uiteindelijk niet juist maar wel naar objectieve maatstaven pleitbaar blijkt te zijn, steeds wordt geacht voldoende voorzichtig of zorgvuldig te hebben gehandeld. Op de achtergronden van deze gedragsnorm wordt in het volgende hoofdstuk teruggekomen.

Grove schuld is bij een pleitbaar standpunt afwezig, ongeacht of de belastingplichtige zich er op het moment van het doen van de aangifte bewust van is geweest dat zijn aangifte op een pleitbaar, en daarmee mogelijk onjuist standpunt is gebaseerd of niet. De gedragsnorm dat een belastingplichtige met het verwerken van een pleitbaar standpunt redelijkerwijs kon menen juist te handelen, geldt dus zowel voor de belastingplichtige die zich er niet bewust van is geweest dat zijn aangifte onjuist was, puur omdat hij meende dat hij het belastingrecht gewoonweg juist heeft geïnterpreteerd of toegepast, als voor de belastingplichtige die zich er wel bewust van is geweest dat hij een pleitbaar en daarmee mogelijk onjuist standpunt in zijn aangifte heeft opgenomen. Zolang in de maatschappij de opvatting bestaat dat zowel het onbewust als het bewust innemen van een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt in het belastingrecht voldoende voorzichtig of zorgvuldig gedrag vormt, is de objectieve werking op dit punt naar mijn mening wel met de invulling van het grove schuldbegrip te verenigen. Bij de vaststelling van grove schuld draait het immers niet om onbewustheid of bewustheid van de mogelijk onjuiste belastingheffing of -betaling, maar om een afwijking van de gedragsnorm.

De objectieve werking gaat bij het pleitbare standpunt echter verder. Zowel het vertoonde gedrag als de persoon van de belastingplichtige is, zodra er sprake is van een pleitbaar standpunt, namelijk niet van belang voor het oordeel dat grove schuld ontbreekt. Ook deze omstandigheden kunnen naar

20. F. de Jong, 'Facetten van schuld en gronden voor schulduitsluiting', in: *Discretie in het strafrecht*, Den Haag: Boom 2004, p. 140-141: "Met Nijboer kan de strafrechtelijke schuld worden beschouwd als de levende vezel in de aarding van het strafrecht in de Nederlandse samenleving (...). Zo moet eveneens ons strafrecht bij de invulling van het schuldbegrip een zekere aansluiting behouden bij de steeds veranderende maatschappelijke normen."

mijn mening buiten beschouwing blijven zolang in de maatschappij de opvatting leeft dat het innemen van een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt in het belastingrecht voor iedere belastingplichtige zonder meer voldoende voorzichtig of zorgvuldig gedrag vormt, ongeacht of die belastingplichtige bijvoorbeeld garagist of belastingadviseur is en ongeacht of hij bijvoorbeeld de inspecteur van zijn ingenomen standpunt op de hoogte heeft gebracht of niet. Blijkbaar heeft de Hoge Raad tot nu toe gemeend dat de zojuist genoemde opvattingen in de maatschappij bestaan. Daarvan uitgaande is objectieve werking van het pleitbare standpunt wel met de invulling van het grove schuldbegrip te verenigen.

De omstandigheid dat het grove schuldbegrip wordt ingevuld aan de hand van in de maatschappij levende opvattingen brengt echter ook mee dat het pleitbare standpunt niet per definitie objectieve werking moet hebben.²¹ Gewijzigde maatschappelijke opvattingen over de aanvaardbaarheid van het innemen van een pleitbaar standpunt in het belastingrecht kunnen aanleiding vormen om de objectieve werking los te laten. Zo is het sinds een aantal jaren niet ongebruikelijk dat belastingplichtigen zich in het kader van horizontaal toezicht verbinden om de inspecteur te melden dat zij een pleitbaar standpunt in hun aangifte hebben verwerkt. Voorts zal de wetgever de komende jaren belastingplichtigen waarschijnlijk in toenemende mate verplichten om van bepaalde ingenomen pleitbare standpunten melding te maken.²² Deze ontwikkelingen zouden uiteindelijk tot gevolg kunnen hebben dat het innemen van een pleitbaar standpunt volgens de in de maatschappij levende opvattingen in het belastingrecht uitsluitend voorzichtig of zorgvuldig gedrag kan vormen als aan de inspecteur is gemeld dat een dergelijk standpunt is ingenomen. Dit zou dan meebrengen dat het pleitbare standpunt geen objectieve werking meer heeft.

Dit roept vervolgens de vraag op hoe de gedragsnorm zou moeten luiden in de situatie waarin de belastingplichtige geen melding aan de inspecteur heeft gedaan omdat hij, in de veronderstelling verkerende dat hij het belastingrecht gewoonweg juist heeft toegepast of geïnterpreteerd, zich er ten tijde van het doen van de aangifte niet bewust van is geweest dat zijn standpunt slechts pleitbaar was en daarmee zich er ook niet bewust van is geweest dat zijn aangifte mogelijk onjuist was. Zo ver is het nu nog niet en daarom ga ik hier niet verder op in. In het volgende hoofdstuk, in paragraaf 5.7.2, wordt nog wel op de meldplicht bij een pleitbaar standpunt teruggekomen.

21. A-G Van Soest ging in een conclusie voorafgaand aan HR 26 november 1986, *BNB* 1987/305, in r.o. 7.3. en 7.6. nog niet uit van objectieve werking.

22. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het BEPS (base erosion and profit shifting) action plan van het Committee on Fiscal Affairs van de OECD dat een voornemen bevat om aanbevelingen op te stellen om nationale wetgeving te ontwikkelen ten behoeve van de verplichte bekendmaking van agressieve tax planning.

4.3.3 *De achtergrond van de objectieve werking van het pleitbare standpunt bij opzet*

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft reeds in het eerste pleitbaar standpunt arrest in 1984 geoordeeld dat bij een pleitbaar standpunt niet alleen grove schuld, maar ook opzet ontbreekt. Dat is opvallend omdat dit eerste arrest een zaak betrof waarin de inspecteur de belastingplichtige uitsluitend had verweten dat hij grofschuldig een onjuiste belastingbetaling had gedaan. In 1992, in een zaak waarin het hof nog tot het opzettelijk veroorzaken van een onjuiste belastingheffing had geconcludeerd, heeft de belastingkamer van de Hoge Raad bevestigd dat een pleitbaar standpunt tot gevolg heeft dat ook opzet ontbreekt.²³ Ook de Staatssecretaris van Financiën heeft in zijn hoedanigheid van wetgever in 1997, voorafgaand aan de invoering van de opzetboete bij definitieve aanslag, opgemerkt dat een belastingplichtige die door het innemen van een pleitbaar standpunt redelijkerwijs kan menen juist te handelen, geen opzet heeft.²⁴

Ik veronderstel dat de belastingkamer van de Hoge Raad reeds toen zij het eerste pleitbaar standpunt arrest wees, ervan uit is gegaan dat het bewust innemen van een pleitbaar standpunt ongestraft moet blijven, ook als dat bewust innemen van het pleitbare standpunt, de bijzondere rol van het pleitbare standpunt buiten beschouwing gelaten, tot opzet zou kunnen leiden. Van een belastingplichtige die bewust een pleitbaar standpunt heeft ingenomen zou bovendien als gevolg van de onderbelichte rol van de aanvaarding, zoals in het vorige hoofdstuk in de paragrafen 3.4.3.6.7. en 3.6 naar voren is gekomen, in het fiscale boeterecht ook snel kunnen worden gezegd dat hij niet grofschuldig, maar met opzet een onjuiste aangifte heeft gedaan.

Het fiscale boeterecht heeft tot 1 juli 2009 geen strafuitsluitingsgronden bij vergrijpboetes gekend. Dit hield in dat in situaties waarin de subjectieve omstandigheden aanwezig waren die bepalend zijn voor de vaststelling van opzet – het weten dat de aangifte mogelijk onjuist is en het automatisch daaruit volgende willen – straffeloosheid bij een pleitbaar standpunt uitsluitend kon worden bereikt door ondanks die subjectieve omstandigheden toch geen opzet vast te stellen, oftewel door het pleitbare standpunt objectieve werking te geven. De belastingkamer van de Hoge Raad lijkt derhalve, om bij een bewust ingenomen pleitbaar standpunt straffeloosheid te bereiken, geen andere keus te hebben gehad dan de gedragsnorm dat een belastingplichtige bij een pleitbaar standpunt zonder meer redelijkerwijs kon menen juist te handelen ook voor opzetsituaties te laten gelden.

23. HR 23 september 1992, *BNB* 1993/193, r.o. 3.3.6. Later: HR 8 februari 2002, *BNB* 2002/150, *ECLI:NL:HR:2002:AD9105*, r.o. 3.3; HR 11 januari 2013, *BNB* 2013/63, *ECLI:NL:HR:2013:BY8091*, r.o. 2.3. (in deze zaak had de rechtbank tot opzet geconcludeerd).

24. *Kamerstukken I* 1997/98, 24800, 154b (NV), p. 2.

Het is de vraag of hieruit is af te leiden dat de belastingkamer van de Hoge Raad ook in ieder situatie objectieve werking van het pleitbare standpunt en daarmee straffeloosheid voor ogen heeft gestaan.²⁵ Ik moet toegeven dat de hiervoor in paragraaf 4.2.1 besproken arresten, vooral de arresten die zijn gewezen voor 15 juli 1988 toen het nog op de weg van de belastingplichtige lag om te bewijzen dat opzet en grove schuld ontbraken, lijken te impliceren dat het pleitbare standpunt inderdaad altijd objectieve werking heeft.

Daar staat tegenover dat de belastingkamer van de Hoge Raad, zoals hiervoor in paragraaf 4.2.2 opgemerkt, dat nooit expliciet heeft geoordeeld. De belastingkamer heeft zich met name nog niet uitgelaten over de situatie waarin een belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte zeker meende te weten dat hij een onjuiste aangifte deed en die onjuiste aangifte ook wilde doen, terwijl hij naar later blijkt zijn aangifte per toeval op een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt heeft gebaseerd (het pleitbare standpunt “*deus ex machina*”).²⁶ Er zijn aanwijzingen dat de belastingkamer van de Hoge Raad in deze situatie niet (meer) bereid is het pleitbare standpunt objectieve werking toe te kennen. In de eerste plaats heeft de belastingkamer in een arrest in 2002 in een zaak waarin was komen vast te staan dat de belastingplichtige bij zijn aangifte opzettelijk onjuiste informatie had verstrekt, geoordeeld dat het pleitbare standpunt de vaststelling van kwade trouw niet in de weg staat.²⁷ Kwade trouw is weliswaar geen straf- of boeterechtelijk begrip, maar de invulling van het opzet- en het kwade trouwbegrip is, zoals in het vorige hoofdstuk in paragraaf 3.8.1.3 is uiteengezet, in veel opzichten vergelijkbaar.²⁸ In de tweede plaats heeft de belastingkamer in 2013 overwogen dat een pleitbaar standpunt dat niet in de aangifte is opgenomen het opzet niet wegneemt dat ten tijde van het doen van de aangifte aanwezig was.²⁹ Dit arrest is gewezen na een hierna in de paragrafen 4.4.2.1 en 4.4.2.2 te bespreken arrest van de strafkamer van de Hoge Raad uit 2012 waaruit is op te maken dat een pleitbaar standpunt, volgens de strafkamer althans, niet altijd tot het

25. In het eerste pleitbaar standpunt arrest in 1984 overwoog de belastingkamer van de Hoge Raad nog: “Het Hof heeft het standpunt van belanghebbende zodanig pleitbaar geacht dat het op grond daarvan aannemelijk heeft geacht dat belanghebbende heeft *gemeend* (cursivering door mij, MK) juist te handelen (...)”. Later is deze overweging niet meer is herhaald.

26. Uit HR 12 september 2003, *BNB* 2004/75, ECLI:NL:HR:2003:AE4480 is naar mijn mening niet op te maken dat het pleitbare standpunt onder alle omstandigheden objectieve werking heeft. In deze zaak had de belastingplichtige ná het doen van de aangifte geantendeerde stukken overlegd. Het hof achtte, volgens de belastingkamer van de Hoge Raad althans, het desondanks aannemelijk dat de belastingplichtige de bedoeling had om te voldoen aan de vereisten voor de aftrek van de omzetbelasting waar hij in zijn aangifte om had verzocht. Anders gezegd: het hof heeft volgens de belastingkamer van de Hoge Raad vastgesteld dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte een pleitbaar standpunt op het oog had.

27. HR 20 december 2002, *BNB* 2003/95, ECLI:NL:HR:2002:AF2262, r.o. 3.3.

28. Ik sluit echter ook niet uit dat de belastingkamer van de Hoge Raad het pleitbare standpunt een andere invloed op kwade trouw heeft willen geven, ook al verschilt de gerichtheid van kwade trouw en opzet (zoals in het vorige hoofdstuk uiteengezet) uiteindelijk niet.

29. HR 19 april 2013, *BNB* 2013/156, ECLI:NL:HR:2013:BW7156, r.o. 3.5.

ontbreken van opzet leidt.³⁰ Daarop aansluitend zou uit het arrest uit 2013 kunnen worden afgeleid, zoals in de literatuur wel gebeurt, dat het opzet bij een pleitbaar standpunt ook volgens de belastingkamer van de Hoge Raad niet steeds afwezig hoeft te zijn, in ieder geval niet als de belastingplichtige dat standpunt ten tijde van het doen van de aangifte niet voor ogen heeft gestaan.³¹ Dit zou inhouden dat de belastingkamer van de Hoge Raad ook niet (meer) altijd uitgaat van objectieve werking van het pleitbare standpunt.

Het is echter ook denkbaar dat de belastingkamer van de Hoge Raad in 2013 heeft bedoeld dat het standpunt in die zaak niet pleitbaar was. Het standpunt was immers niet in de aangifte verwerkt. Juist in de situatie waarin een belastingplichtige het naar objectieve maatstaven verdedigbare standpunt ten tijde van het doen van de aangifte niet op het oog heeft gehad, maar gewoonweg een onjuiste aangifte heeft willen doen, is de weerlegging van het pleitbaar standpunt verweer vaak ook op die wijze mogelijk. Vaak ontbreekt bij een pas in een laat stadium gevoerd standpuntverweer ook de binding met de vastgestelde feiten of met de aangifte, zodat het standpunt theoretisch wel objectief verdedigbaar kan zijn, maar in de betreffende zaak niet van toepassing en daarmee niet pleitbaar is.³² Hierdoor heeft de belastingkamer van de Hoge Raad zich niet uit hoeven laten over de objectieve werking van het pleitbare standpunt en heeft zij zich ook niet hoeven laten weerhouden door hetgeen in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst in verband met het pleitbare standpunt is bepaald. Op het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst wordt later in dit hoofdstuk, in paragraaf 4.3.5 teruggekomen.

Het is naar mijn mening daarom niet duidelijk of het zojuist genoemde arrest van de strafkamer van de Hoge Raad uit 2012 tot gevolg heeft gehad dat de belastingkamer van de Hoge Raad de objectieve werking van het pleitbare standpunt ook niet (meer) onder alle omstandigheden aanvaardt. De belastingkamer van het hof Amsterdam heeft in twee uitspraken de overwegingen uit het arrest van de strafkamer van de Hoge Raad overigens wel expliciet toegepast. Aan de hand daarvan heeft het hof geoordeeld dat het opzet niet vervalt in de situatie waarin de belastingplichtige het naar objectieve maatstaven verdedigbare standpunt ten tijde van het doen van de aangifte niet op het oog heeft gehad, maar gewoonweg een onjuiste aangifte wilde doen.³³

30. HR 6 maart 2012, *NJ* 2012/176, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596.

31. W.E.C.A. Valkenburg en A.A. Feenstra, 'Fiscaal strafrecht', *DD* 2013/45, p. 490-491; G.J.M.E. de Bont en J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2013', *TfB* 2014/02, p. 41-42; De Bont en Vissers 2014, p. 22-23.

32. Deze weg heeft de belastingkamer van de Hoge Raad in HR 12 juli 2013, *BNB* 2013/200, ECLI:NL:HR:2013:32 gevolgd.

33. Hof Amsterdam 19 april 2012, ECLI:NL:GHAMS:2013:BW4432, r.o. 4.13-4.14; Hof Amsterdam 19 april 2012, ECLI:NL:GHAMS:2013:BW4436, r.o. 4.13-4.14.

4.3.4 De objectieve werking en de invulling van het opzetbegrip

Door de gedragsnorm dat een belastingplichtige bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt zonder meer – ongeacht het weten en het automatisch daaruit volgende willen – redelijkerwijs kon menen juist te handelen ook voor opzetsituaties te laten gelden, heeft de belastingkamer van de Hoge Raad bewerkstelligd dat het bewust ingenomen pleitbare standpunt niet alleen tot het ontbreken van grove schuld, maar ook tot het ontbreken van opzet leidt.

Deze benadering van de belastingkamer van de Hoge Raad is opgekomen in een tijd waarin het opzetbegrip in bepaalde opzichten in het fiscale boeterecht een eigen invulling had. Met ingang van 1 juli 2009, met de introductie van de strafuitsluitingsgronden in het fiscale boeterecht, is er naar mijn mening echter een nieuwe situatie ontstaan. In het fiscale boeterecht zou, evenals in het strafrecht, zoals in het vorige hoofdstuk in de paragrafen 3.4.3.2 en 3.4.3.3 is uiteengezet, opzet uitsluitend aan de hand van het weten en het willen moeten worden vastgesteld. Zodra is bewezen dat de belastingplichtige op het moment van het doen van de aangifte heeft geweten en gewild dat zijn aangifte onjuist is of bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat zijn aangifte onjuist is, zou de conclusie dat er sprake is van opzet in beginsel onontkoombaar moeten zijn. Straffeloosheid kan dan vervolgens worden bereikt door de toepassing van een strafuitsluitingsgrond. Strafsluitingsgronden nemen in beginsel het eenmaal vastgestelde opzet echter niet meer weg, maar sluiten slechts de strafrechtelijke aansprakelijkheid uit.

Hiervan uitgaande is er geen ruimte meer om de zojuist genoemde gedragsnorm met haar objectieve werking in opzetsituaties te laten gelden.³⁴ In plaats daarvan moet in het fiscale boeterecht, ook als de onjuiste aangifte is gebaseerd op een pleitbaar standpunt, worden beoordeeld of de belastingplichtige op het moment van het doen van de aangifte heeft geweten en gewild dat de aangifte onjuist is of bewust de aanmerkelijke kans op de onjuiste belastingaangifte heeft aanvaard.³⁵ Dat hoeft echter niet in te houden, zoals in het vorige hoofdstuk in paragraaf 3.4.3.6.8 al opgemerkt, dat het bewust innemen van een pleitbaar maar mogelijk onjuist standpunt zonder meer tot voorwaardelijk

34. A.A. van Dijk, *Strafrechtelijke aansprakelijkheid heroverwogen. Over opzet, schuld, schuldsluitingsgronden en straf*, Apeldoorn/Antwerpen: Maklu 2008, p. 366: "(...) opzet (is, MK) een moreel neutraal begrip (...)".

35. C. van Asperen den Boer, 'Strafrechtelijke deelnemingsvormen in fiscalibus: een crime voor de belastingadviseur?', *TFB* 2014/2, p. 16: "(...) het gaat erom wat de verdachte destijds allemaal wel en niet meende en wilde. Een achteraf bedacht standpunt zou daaraan niet (moeten) kunnen afdoen of bijdragen."

opzet leidt.³⁶ In hoofdstuk 6, in de paragrafen 6.3.2, 6.3.2.1 en 6.3.2.2, wordt hierop teruggekomen.

4.3.5 *Het huidige boetebeleid ten aanzien van het pleitbare standpunt en de rechtsontwikkeling*

De Staatssecretaris van Financiën heeft in zijn hoedanigheid van uitvoerder van de wet vanaf 1997 in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst bekendgemaakt dat voor vergrijpboetes geen plaats is als de belastingplichtige een standpunt heeft ingenomen dat, gelet op de stand van de jurisprudentie en doctrine, in die mate juridisch pleitbaar of verdedigbaar is dat de belastingplichtige redelijkerwijs kan menen juist te handelen.³⁷ Het beleid voorziet, naar ik aanneem op grond van de veronderstelling dat het pleitbare standpunt altijd objectieve werking heeft, niet in uitzonderingen op de straffeloosheid.

Op grond van dit beleid legt de inspecteur bij een pleitbaar standpunt geen boete op of vernietigt hij de boete als in de bezwaarschriftprocedure naar voren is gekomen dat kan worden gesproken van een pleitbaar standpunt. De inspecteur is gehouden dit beleid ambtshalve, zonder dat de belastingplichtige er een beroep op doet, toe te passen.³⁸

Hiervoor heb ik mij afgevraagd of de belastingkamer van de Hoge Raad ook tot het ontbreken van opzet zou concluderen in de situatie waarin de belastingplichtige op het moment van het indienen van de aangifte wist dat hij een onjuiste aangifte indiende en die onjuiste aangifte ook wilde indienen, maar hij naar later blijkt per toeval een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt in zijn aangifte heeft verwerkt. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft zich hier nog niet over uitgelaten en zal met het huidige beleid ook niet snel in de gelegenheid zijn om dat te doen. Als de inspecteur in de zojuist omschreven situatie een boete zou willen opleggen of handhaven, kan de belastingplichtige namelijk met een beroep op het huidige, voor hem gunstigere, beleid bewerkstelligen dat de boeteoplegging alsnog achterwege blijft of dat de opgelegde boete vervalt. Het beleid dat het pleitbare standpunt onder alle omstandigheden tot het vervallen van de boete leidt, staat in het fiscale boeterecht een rechtsontwikkeling in het nadeel van de belastingplichtige in de weg.

36. Anders: W.E.C.A. Valkenburg en J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 2014, p. 40: "Juist zo'n standpunt zal door de belastingplichtige opzettelijk worden ingenomen hetgeen impliceert dat mocht de onjuistheid daarvan komen vast te staan deze vrijwel automatisch leidt tot vervulling van de fiscale delictomschrijving."

37. Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 van 19 december 1997, AFZ97/4578, toelichting bij par. 25, VN 1998/3.4.

38. Art. 4:84 Awb.

4.4 De huidige invloed van het pleitbare standpunt in het fiscale strafrecht

4.4.1 *Het pleitbare standpunt als verweer tegen het bewijs van het subjectieve bestanddeel*

In de fiscale strafprocedure beoordeelt de strafrechter of de bestanddelen van de delictsomschrijving (de onjuiste aangifte, het subjectieve bestanddeel oftewel het opzet en het gevolgbestanddeel) wettig en overtuigend zijn bewezen. De strafrechter heeft daarbij een eigen bevoegdheid om te beoordelen of de belastingaangifte onjuist is.³⁹ Met name als de belastingrechter zich nog niet, of nog niet in laatste instantie, over de belastingheffing of -betaling heeft uitgelaten, is het denkbaar dat de strafrechter op grond van het verweer van de verdachte dat de door hem gevolgde interpretatie of toepassing van het belastingrecht juist was, niet overtuigd raakt van de onjuistheid van de aangifte.⁴⁰

In een dergelijke situatie heeft de verdachte in de strafzaak bestreden dat zijn aangifte onjuist is. Hij heeft derhalve niet gesteld dat zijn aangifte weliswaar onjuist is, maar is gebaseerd op een pleitbare interpretatie of toepassing van het belastingrecht. Het pleitbaar standpunt verweer vormt geen verweer tegen het bewijs dat de aangifte onjuist is, maar kan pas aan de orde komen nadat is vastgesteld dat de aangifte onjuist is.⁴¹

Het pleitbaar standpunt verweer zou wel een verweer kunnen vormen tegen het bewijs van het gevolgbestanddeel. Dit verweer houdt dan in dat het pleitbare standpunt er niet toe strekt dat te weinig belasting wordt geheven.⁴² Naar mijn mening heeft een dergelijk verweer weinig kans van

39. L.J.J. Rogier, 'De toetsing van bestuursbesluiten door de strafrechter', *DD* 2011/81, p. 1148-1151.

40. Het is overigens niet uitgesloten dat de belastingrechter later oordeelt dat de belastingheffing of -betaling wel onjuist is geweest. Vergelijk bijvoorbeeld HR (strafkamer) 19 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AY8984 en ECLI:NL:HR:2006:AY8985 met HR (belastingkamer) 30 maart 2007, BNB 2007/242, ECLI:NL:HR:2007:BA1792.

41. Primair kan het verweer worden gevoerd dat niet is bewezen dat de aangifte onjuist is, subsidiair dat het opzet ontbreekt omdat de aangifte weliswaar onjuist is, maar is gebaseerd op een pleitbaar standpunt. Zie Hof 's-Hertogenbosch 4 maart 2009, ECLI:NL:GHSHE:2009:BH5081: "Door de raadsman is (...) betoogd dat bij het doen van de tenlastegelegde aangiften sprake is van een pleitbaar standpunt. Het Hof zal die verweren beoordelen op grond van wat de verdachte ten laste is gelegd. Dat betekent dat de verweren hierna worden besproken bij de vraag of de aangiften onjuist of opzettelijk onjuist zijn gedaan, dan wel bij de vraag of aan het strekkingsvereiste is voldaan." W. de Vries, 'Pleitbaar standpunt vereist nog meer zorgvuldigheid', *Accountancynews* 2012/20, p. 32, adviseert het verweer op deze wijze te voeren. Zo ook R.W.J. Kerckhoffs, 'Recente ontwikkelingen rondom het pleitbare standpunt', in: I. Leenders (red.), *Terugblik op de toekomst*, Breda 2013, p. 33.

42. M.W.C. Feteris in zijn noot onder BNB 2004/75 onder 7; De Vries 2012, p. 32; J.W. IJssink, 'Enkele gedachten over het fiscale pleitbare standpunt in strafzaken', in: L.J.A. Pieterse (red.), *Draaicirkels van formeel belastingrecht*, Amersfoort: Sdu 2009, p. 208-209; A-G Wattel, conclusie van 25 augustus 2016, ECLI:NL:PHR:2016:897, r.o. 9.31.

slagen.⁴³ Zoals in het vorige hoofdstuk in paragraaf 3.5.2 is uiteengezet, is een onjuiste aangifte per definitie geschikt om onjuiste belastingheffing te veroorzaken. Het maakt daarbij niet uit of de aangifte, zoals bij een pleitbaar standpunt het geval is, onjuist is als gevolg van pleitbare interpretatie of toepassing van het belastingrecht of niet.⁴⁴

De strafkamer van de Hoge Raad lijkt het pleitbaar standpunt verweer te beschouwen als een verweer dat is gericht tegen het bewijs van het opzet. Door de strafrechter in feitelijke instantie is het beroep op een pleitbaar standpunt in veruit de meeste zaken ook behandeld als een verweer dat is gericht tegen het bewijs van het opzet. Dit impliceert, zoals in het vorige hoofdstuk in paragraaf 3.4.3.5.2 uiteengezet, dat het opzet op de onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht moet zien. Als het opzet daar niet op zou hoeven zien, zou het voor de vaststelling van het opzet immers ook niet relevant zijn of de verdachte belastingplichtige wist of meende te weten dat de door hem gevolgde interpretatie of toepassing van het recht pleitbaar was. Incidenteel is het pleitbaar standpunt verweer door de strafrechter in feitelijke instantie mede behandeld als een beroep op rechtsdwaling.⁴⁵ Hierop wordt in paragraaf 4.4.2.3 teruggekomen.

4.4.2 *De beoordeling van het pleitbaar standpunt verweer in de fiscale straffurisprudentie*

Beide kamers van de Hoge Raad lijken het pleitbaar standpunt verweer te beschouwen als een verweer dat is gericht tegen het bewijs van het opzet. De strafkamer van de Hoge Raad denkt, zoals in de volgende paragrafen zal blijken, echter anders over de invloed van het pleitbare standpunt op de vaststelling van het opzet dan de belastingkamer van de Hoge Raad.

De strafkamer van de Hoge Raad heeft zich tot nu toe slechts in enkele arresten over het pleitbaar standpunt verweer uitgelaten.⁴⁶ Als gevolg hiervan bestaan over de behandeling van het pleitbaar standpunt verweer in het fiscale strafrecht meer onzekerheden dan in het fiscale boeterecht. Dit is terug te vinden in de behandeling van het pleitbaar standpunt verweer door de strafrechter in feitelijke instantie die hierna in paragraaf 4.4.2.3 wordt besproken.

43. Vergelijk Hof 's-Hertogenbosch 4 maart 2009, ECLI:NL:GHSHE:2009:BH5081.

44. Anders: Kerckhoffs 2013, p. 33-34.

45. Hof Amsterdam 25 november 2003, ECLI:NL:GHAMS:2003:AN9010, r.o. 16; Rb. Oost-Brabant 13 augustus 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:4422.

46. Met name in HR 13 november 2001, *NJ* 2002/221, ECLI:NL:HR:2001:AD4466, r.o. 4; HR 8 februari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR3719, r.o. 3.6.4; HR 6 maart 2012, *NJ* 2012/176, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596, r.o. 7.3-7.4.

4.4.2.1 *Behandeling van het pleitbaar standpunt verweer door de strafkamer van de Hoge Raad*

Het eerste arrest waarin de strafkamer zich over een pleitbaar standpunt verweer heeft uitgelaten is gewezen in 2001. Dit betrof een zaak waarin het hof had vastgesteld dat de verdachte belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte wist en wilde dat zijn aangifte onjuist was. Het hof had het verweer van de belastingplichtige dat hem ten tijde van het doen van de aangifte een pleitbaar standpunt voor ogen stond niet aannemelijk geacht. De strafkamer van de Hoge Raad heeft in dit arrest geoordeeld dat de omstandigheid dat de verdachte belastingplichtige zich op een standpunt beroept dat hij op moment van het doen van de aangifte niet op het oog had, niet aan de vaststelling van opzet in de weg staat.⁴⁷ Het pleitbaar standpunt verweer behoeft in deze situatie volgens de strafkamer zelfs geen afzonderlijke weerlegging.⁴⁸

Uit dit arrest komt naar voren dat de strafkamer van de Hoge Raad er niet vanuit is gegaan dat het pleitbaar standpunt verweer zonder meer tot het ontbreken van opzet leidt. In plaats daarvan heeft de strafkamer vastgehouden aan de criteria die voor de vaststelling van opzet bepalend zijn. Daarbij heeft de strafkamer van de Hoge Raad bij de vaststelling van het opzet geen rol voor het pleitbare standpunt weggelegd gezien. Als er in deze zaak al een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt is geweest, is deze omstandigheid ten tijde van het doen van de aangifte door de verdachte belastingplichtige namelijk niet onderkend en daarmee niet van invloed geweest op zijn wetenschap dat de aangifte (mogelijk) onjuist is en zijn wil om die aangifte onjuist te doen.⁴⁹

Het zojuist besproken arrest bevat geen aanwijzingen voor de beoordeling van de situatie waarin de verdachte belastingplichtige op het moment van het doen van de aangifte wel een pleitbaar standpunt voor ogen heeft gestaan. Over deze situatie heeft de strafkamer van de Hoge Raad zich – naar het lijkt ten overvloede – in een arrest uit 2012 uitgelaten.⁵⁰

In deze zaak ging het om een belastingaangifte waarin het standpunt was ingenomen dat de belastingplichtige, een voetbaltrainer, in het buitenland

47. HR 13 november 2001, *NJ* 2002/221, ECLI:NL:HR:2001:AD4466, r.o. 4.5: “In de hiervoor onder 4.2.2. weergegeven overwegingen van het Hof ligt dan ook zijn met (bedoeld zal zijn: niet, MK) onbegrijpelijk oordeel besloten dat niet aannemelijk is geworden dat de verdachte de desbetreffende bedragen niet heeft opgegeven omdat hij zich toen op het standpunt stelde dat hij de (dit woord kan vervallen, MK) die bedragen niet behoefde op te geven.”

48. HR 13 november 2001, *NJ* 2002/221, ECLI:NL:HR:2001:AD4466, r.o. 4.3.

49. Vergelijk de overweging van Hof Arnhem 22 juli 2009, genoemd door A-G Hofstee in r.o. 41 van een conclusie van 4 oktober 2011, ECLI:NL:PHR:2012:BT7075: “Voorzover zulks nog relevant zou zijn, overweegt het Hof dat het beroep van de verdediging op een pleitbaar standpunt hier niet opgaat omdat verdachte te kwade trouw/frauduleus heeft gehandeld.”

50. HR 6 maart 2012, *NJ* 2012/176, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596.

woonde en derhalve niet binnenlands belastingplichtig was. Zoals in hoofdstuk 2, in paragraaf 2.5.3.2 uiteengezet, leent de vraag waar iemand fiscaal gezien woont zich, naar objectieve maatstaven beoordeeld, bij uitstek voor een pleitbaar standpunt. De strafkamer van de Hoge Raad is de beoordeling van het pleitbaar standpunt verweer begonnen met de overweging dat de rechter in feitelijke instantie bij een dergelijk verweer moet beoordelen of de verdachte redelijkerwijs kon en mocht menen dat hij op toelaatbare wijze aangifte had gedaan.⁵¹ Uit deze overweging is op te maken dat een belastingplichtige die op het moment van het doen van de aangifte wist of meende te weten dat zijn standpunt pleitbaar was, hoewel hij zich daarmee tegelijkertijd bewust is geweest van de mogelijke onjuistheid van zijn aangifte, niet per definitie moet worden gestraft.⁵² De strafkamer van de Hoge Raad heeft de omstandigheden waaronder kan worden geoordeeld dat de verdachte redelijkerwijs kon en mocht menen dat hij op toelaatbare wijze aangifte heeft gedaan niet verder uitgewerkt. In de volgende paragrafen en in hoofdstuk 6 wordt hierop teruggekomen.

Het pleitbaar standpunt verweer kan volgens de strafkamer van de Hoge Raad echter niet slagen als de rechter heeft vastgesteld dat de verdachte het standpunt niet heeft gehuldigd ten tijde van het doen van de aangifte, maar ervan uit is gegaan dat de aangifte onjuist is.⁵³ In dat geval is het zojuist genoemde redelijkerwijze kunnen en mogen menen op toelaatbare wijze aangifte te doen niet meer relevant, omdat de verdachte niet daadwerkelijk heeft gemeend dat hij op toelaatbare wijze aangifte heeft gedaan. Deze laatstgenoemde situatie bleek zich in deze zaak voor te doen. Met name dankzij tapverslagen was in deze zaak namelijk komen vast te staan dat de adviseur van de belastingplichtige, de verdachte in deze zaak, ten tijde van het doen van de aangifte weliswaar een standpunt over de toepassing van het belastingrecht op het oog had waarover met de inspecteur kon worden gediscussieerd, maar waarvan hij geloofde dat het, zodra de inspecteur met

51. HR 6 maart 2012, *NJ* 2012/176, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596, r.o. 7.3. De strafkamer van de Hoge Raad verwees hierbij naar HR 8 februari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR3719 waarin zij dit in r.o. 3.6.4. al eerder had overwogen.

52. W.E.C.A. Valkenburg en A.A. Feenstra merken in 'Fiscaal strafrecht', *DD* 2012/52, p. 547, naar aanleiding van HR 6 maart 2012 op: "Dat laat overigens nog wel ruimte voor de situatie dat verdachte van meet af aan opzettelijk een pleitbaar standpunt inneemt ten aanzien van zijn (onjuiste) aangifte of het strekkingsvereiste. Dan kan een dergelijk standpunt aan een veroordeling in de weg staan." A-G Hofstee, conclusie van 9 december 2014, ECLI:NL:PHR:2014:2838, is in r.o. 25 terughoudender: "Aangenomen dat de Hoge Raad zich niet afwijzend opstelt tegenover het pleitbare standpunt in het fiscale strafrecht (...)."

53. HR 6 maart 2012, *NJ* 2012/176, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596, r.o. 7.3-7.4: "Voorts volgt uit 's Hofs overwegingen ter verwerping van dit verweer, dat de verdachte dit standpunt niet huldigde ten tijde van het doen van de (...) aangiften, doch dat hij destijds ervan uitging dat die aangiften onjuist waren en hij als een op dit terrein werkzame belastingadviseur ook moet hebben geweten dat die aangiften onjuist waren ingevuld. Aldus volgt uit de feitelijke en niet-onbegrijpelijke vaststellingen van het Hof dat de verdachte niet heeft gehandeld in de veronderstelling dat de wijze waarop de aangiften werden gedaan toelaatbaar was."

de relevante feiten bekend zou zijn, niet pleitbaar maar gewoonweg kansloos was.⁵⁴ De verdachte heeft op het moment van het doen van de aangifte dus wel een standpunt voor ogen gehad, maar niet verondersteld dat dat standpunt pleitbaar was.

Ook in deze situatie heeft de strafkamer van de Hoge Raad vastgehouden aan de criteria die voor de vaststelling van opzet bepalend zijn.⁵⁵ Zoals hiervoor gezegd, leent de woonplaatsvraag zich bij uitstek voor een pleitbaar standpunt. Het hof had nog wel onderzocht of het standpunt pleitbaar was en geoordeeld dat de feitelijke aanknopingspunten voor een woonplaats in het buitenland te gering waren om daarvan te kunnen spreken.⁵⁶ De strafkamer heeft in deze zaak echter bij de vaststelling van het opzet geen rol voor het pleitbare standpunt gezien. De omstandigheid dat het standpunt naar objectieve maatstaven mogelijk toch wel pleitbaar is, is door de verdachte immers niet onderkend en daarmee niet van invloed geweest op zijn wetenschap dat de aangifte onjuist is en op zijn wil om die aangifte onjuist te doen. De strafkamer van de Hoge Raad heeft zich in het verlengde hiervan ook niet over de invulling van het pleitbaar standpunt begrip uitgelaten.⁵⁷

4.4.2.2 *Uitwerking van de pleitbaar standpunt jurisprudentie van de strafkamer van de Hoge Raad*

Hiervoor heb ik laten zien dat de strafkamer van de Hoge Raad in de door haar beoordeelde situaties de criteria die voor de vaststelling van opzet bepalend zijn, niet heeft verlaten en geen rol voor het pleitbare standpunt heeft gezien.

Uit het zojuist besproken arrest uit 2001 volgt dat het opzet dat reeds op het moment van het doen van de aangifte aanwezig was niet meer kan worden weggenomen doordat de verdachte belastingplichtige per toeval, zonder een standpunt op het oog te hebben, een onjuist, maar naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt (een pleitbaar standpunt “deus ex machina”) blijkt te hebben ingenomen.

Een belastingplichtige vennootschap die ten tijde van het doen van haar aangifte bijvoorbeeld zeker meende te weten dat een dividenduitkering ontvangen van een buitenlandse hybride deelneming niet onder de deelnemingsvrijstelling kon worden gebracht, maar in haar aangifte toch voor die dividenduitkering een beroep op de deelnemingsvrijstelling heeft gedaan,

54. HR 6 maart 2012, NJ 2012/176, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596, r.o. 7.4. io. 7.2.

55. Valkenburg en Feenstra 2012, p. 546: “Dit klassieke strafrechtelijke uitgangspunt sluit aan bij de benadering van het opzetbegrip”; De Vries 2012, p. 31; De Bont en Vissers 2014, p. 21.

56. Hof 's-Hertogenbosch 4 maart 2009, ECLI:NL:GHSHE:2009:BH5081. Ook A-G Aben, conclusie van 7 juni 2011, ECLI:NL:PHR:2012:BQ8596, heeft in r.o. 12.19 overwogen dat niet kon worden gesproken van een pleitbaar standpunt.

57. M.I. Fedorova, ‘Fiscaal strafrecht’ in: H.J.B. Sackers en P.H.P.H.M.C. van Kempen (red.), *Kroniek van het strafrecht 2012*, Deventer: Kluwer 2013, p. 179: “Niet wordt beoordeeld of het pleitbaar standpunt, ook objectief gezien, als zodanig kan worden aangemerkt, onafhankelijk van het moment waarop de belastingplichtige dit standpunt heeft ingenomen.”

heeft als de dividenduitkering inderdaad niet onder de deelnemingsvrijstelling blijkt te vallen, opzettelijk een onjuiste aangifte gedaan. Dat wordt niet anders als die vennootschap er later achter komt dat er zodanige argumenten voor een beroep op de deelnemingsvrijstelling bestaan dat kan worden gezegd dat zij – per toeval – een onjuist maar naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt in haar aangifte heeft verwerkt.

Ook bij een verdachte belastingplichtige die ten tijde van het doen van de aangifte wel een standpunt voor ogen stond, maar die ervan uitging dat dit standpunt onverdedigbaar en daarmee zijn op dat standpunt gebaseerd aangifte gewoonweg onjuist was, staat, zo komt uit het zojuist besproken arrest uit 2012 naar voren, een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt de vaststelling van opzet niet in de weg.⁵⁸ Een belastingplichtige vennootschap die na alle argumenten te hebben afgewogen uiteindelijk tot de conclusie is gekomen dat een dividenduitkering ontvangen van een buitenlandse hybride deelneming gewoonweg niet onder de deelnemingsvrijstelling kán vallen, maar in haar aangifte ondanks die conclusie toch voor die dividenduitkering een beroep op de deelnemingsvrijstelling heeft gedaan heeft, als de dividenduitkering inderdaad niet onder de deelnemingsvrijstelling blijkt te vallen, opzettelijk een onjuiste aangifte gedaan. Dat wordt niet anders als er later zodanige argumenten voor het beroep op de deelnemingsvrijstelling blijken te bestaan dat kan worden gezegd dat zij uiteindelijk wel een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt in haar aangifte heeft verwerkt.

Over de strafbaarheid van de verdachte belastingplichtige die op het moment van het doen van de aangifte een standpunt op het oog heeft gehad waarvan hij wel wist of meende te weten dat het pleitbaar, maar daarmee ook mogelijk onjuist was, lijkt de strafkamer van de Hoge Raad zich in 2012 ten overvloede te hebben uitgelaten. In deze situatie moet worden onderzocht of de verdachte belastingplichtige heeft gemeend – en ook redelijkerwijs kon en mocht menen – dat hij op toelaatbare wijze aangifte heeft gedaan. Uit deze overweging is, zoals in de vorige paragraaf is opgemerkt, op te maken dat een verdachte belastingplichtige die op het moment van het doen van de aangifte wist of meende te weten dat zijn standpunt pleitbaar was, hoewel hij zich daarmee tegelijkertijd bewust is geweest van de mogelijke onjuistheid van zijn aangifte, niet per definitie moet worden gestraft.

De strafkamer van de Hoge Raad heeft de omstandigheden waaronder kan worden geoordeeld dat de verdachte belastingplichtige redelijkerwijs kon en mocht menen dat hij op toelaatbare wijze aangifte heeft gedaan niet verder uitgewerkt, maar deze overweging lijkt ruimte te bieden om het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt alsnog een rol in het fiscale strafrecht te geven. Voorts heeft de strafkamer zich er nog niet over uitgelaten welk consequentie moet worden verbonden aan de conclusie dat de verdachte

58. Herhaald door A-G Vegter, conclusie van 6 oktober 2015, ECLI:NL:PHR:2015:2327, r.o. 8.4.-8.6.

belastingplichtige redelijkerwijs kon en mocht menen dat hij op toelaatbare (niet: juiste) wijze aangifte heeft gedaan: leidt dat tot het ontbreken van opzet? Of tot toepassing van een strafuitsluitingsgrond?⁵⁹ Hier wordt in hoofdstuk 6 op teruggekomen.

4.4.2.3 *Behandeling van het pleitbaar standpunt verweer door de strafrechter in feitelijke instantie*

Zoals hiervoor uiteengezet heeft de strafkamer van de Hoge Raad in de door haar beoordeelde zaken de criteria toegepast die voor de vaststelling van opzet bepalend zijn, zonder het pleitbare standpunt een rol toe te kennen. Als gevolg daarvan heeft zij zich niet uitgelaten over de beantwoording van de eerste vraag, de vraag wanneer een standpunt pleitbaar is.

De strafrechter in feitelijke instantie heeft het pleitbaar standpunt verweer ook behandeld als een verweer dat is gericht tegen het opzet en incidenteel mede als een beroep op verontschuldigbare rechtsdwaling. Hij heeft de vraag wanneer een standpunt pleitbaar is daarbij wel beantwoord.

In veel fiscale strafzaken waarin een pleitbaar standpunt verweer is gevoerd, is geoordeeld dat niet van een pleitbaar standpunt kan worden gesproken omdat de feiten die aan het pleitbare standpunt ten grondslag zouden moeten liggen, niet konden worden vastgesteld.⁶⁰ Ik kan dit door middel van een voorbeeld verduidelijken. De vraag waar iemand fiscaal gezien woont, wordt op grond van art. 4 lid 1 AWR bepaald aan de hand van de feiten en omstandigheden. Art. 4 AWR bevat een open norm die steeds door toepassing van het recht op de feiten moet worden ingevuld. Zoals uit hoofdstuk 2 in paragraaf 2.5.3.2 naar voren is gekomen, leent deze vraag zich daarom bij uitstek voor een pleitbaar standpunt. Dat betekent echter niet dat iedere belastingplichtige die stelt dat hij in het buitenland woont en niet binnenlands belastingplichtig is, een pleitbaar standpunt heeft ingenomen. Een dergelijk standpunt kan pas pleitbaar zijn als er ook voldoende feitelijke aanknopingspunten zijn voor een buitenlandse woonplaats.

59. F. de Jong en E. Sikkema, 'Subjectieve bestanddelen', in: F.G.H. Kristen e.a. (red.), *Bijzonder strafrecht*, Den Haag: Boom Lemna 2011, merken op p. 405 naar mijn mening terecht op dat: "de Hoge Raad zich nog niet expliciet (heeft, MK) uitgesproken over de vraag of het opzetbewijs in fiscale strafzaken over de band van het pleitbare standpunt zou moeten lopen (...)". J. de Hullu lijkt in *Materieel strafrecht. Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, op p. 367 ervan uit te gaan dat het pleitbare standpunt een vorm van verontschuldigbare rechtsdwaling is.

60. Hof 's-Hertogenbosch 7 november 2003, ECLI:NL:GHSHE:2003:AO9855; Rb. 's-Hertogenbosch 27 februari 2007, ECLI:NL:RBSHE:2007:AZ9322 (overwegingen met betrekking tot de aandelenportefeuille), in hoger beroep Hof 's-Hertogenbosch 4 maart 2009, ECLI:NL:GHSHE:2009:BH5081; Rb. Zwolle-Lelystad 25 oktober 2007, ECLI:NL:RBZLY:2007:BB7372, in hoger beroep Hof Arnhem 17 juni 2010, ECLI:NL:GHARN:2010:BM8194; Rb. Amsterdam 9 oktober 2008, ECLI:NL:RBAMS:2008:BF8876, r.o. 3.4.3.3; Rb. Utrecht 26 juni 2009, ECLI:NL:RBUTR:2009:BJ2558; Hof Amsterdam 7 juli 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BR0740; Hof Amsterdam 23 november 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:4880.

In deze zaken heeft de strafrechter in feitelijke instantie zich met de beantwoording van de tweede vraag, de vraag wanneer het pleitbare standpunt tot het ontbreken van opzet moet leiden, vervolgens niet meer hoeven bezig houden.

Uit een aantal uitspraken in feitelijke instantie – waarin de feiten die aan het pleitbaar standpunt ten grondslag moesten liggen blijkbaar wel konden worden vastgesteld – is op te maken dat de beoordeling of een standpunt pleitbaar is, heeft plaatsgevonden aan de hand van objectieve criteria.⁶¹

In twee vonnissen in eerste feitelijke instantie die vóór het arrest van de strafkamer van de Hoge Raad uit 2012 zijn gewezen is vervolgens, zoals ook in de fiscale boetejurisprudentie tot nu toe, zonder dat de subjectieve omstandigheden in de overwegingen werden betrokken, overwogen dat het pleitbare standpunt de vaststelling van opzet in de weg staat.⁶² In deze vonnissen is de strafrechter bij de beantwoording van de tweede vraag derhalve van objectieve werking van het pleitbare standpunt uitgegaan. Uit de zojuist besproken arresten van de strafkamer van de Hoge Raad is echter op te maken dat zij de criteria die voor de vaststelling van opzet bepalend zijn niet loslaat zodra de onjuiste aangifte is gebaseerd op een pleitbaar standpunt. Bovendien is de objectieve werking, zoals uit paragraaf 4.3.4 naar voren komt, niet verenigbaar met de invulling van het opzetbegrip in het fiscale strafrecht.

In twee vonnissen in eerste feitelijke instantie die na het arrest van de strafkamer van de Hoge Raad uit 2012 zijn gewezen heeft de beoordeling of het standpunt pleitbaar is weliswaar aan de hand van objectieve criteria plaatsgevonden, maar lijkt de strafrechter ervan uit te gaan dat het standpunt eerder juist dan pleitbaar moet zijn. In deze vonnissen is niet tot een pleitbaar standpunt geconcludeerd.⁶³ Vervolgens heeft de strafrechter naar mijn mening te snel aangenomen dat de verdachte belastingplichtige heeft aanvaard dat zijn aangifte onjuist is en derhalve met voorwaardelijk opzet heeft gehandeld, zonder aandacht te besteden aan de vraag of de verdachte belastingplichtige wel daadwerkelijk heeft verondersteld onjuist te handelen. Beide laatstge-

61. Rb. Zwolle-Lelystad 13 september 2005, ECLI:NL:RBZLY:2005:AU2558 (pleitbaar standpunt); Rb. Groningen 11 april 2008, ECLI:NL:RBGRO:2008:BC9320 (pleitbaar standpunt); Rb. Gelderland 15 augustus 2013, ECLI:NL:RBGEL:2013:2407 (pleitbaar standpunt in verband met inkomsten uit verhuur, strafmaatverweer); Rb. Oost-Brabant 13 augustus 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:4422 (geen pleitbaar standpunt), in hoger beroep door Hof's-Hertogenbosch 26 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2963 vernietigd (wel pleitbaar standpunt); Rb. Oost-Brabant 22 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6490 (geen pleitbaar standpunt), in hoger beroep door Hof's-Hertogenbosch 23 september 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:3755 vernietigd (wel pleitbaar standpunt).

62. Rb. Zwolle-Lelystad 13 september 2005, ECLI:NL:RBZLY:2005:AU2558; Rb. Groningen 11 april 2008, ECLI:NL:RBGRO:2008:BC9320. A-G Vellinga lijkt in een conclusie van 5 oktober 2004, ECLI:NL:PHR:2005:AR3719, r.o. 8-12, ook van objectieve werking van het pleitbare standpunt te zijn uitgegaan.

63. Rb. Oost-Brabant 13 augustus 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:4422; Rb. Oost-Brabant 22 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6490.

noemde vonnissen zijn in hoger beroep in 2014 door het Hof 's-Hertogenbosch vernietigd.⁶⁴ Dit hof lijkt als eerste strafrechter een koppeling te hebben gemaakt tussen de door de strafkamer van de Hoge Raad genoemde situatie waarin de belastingplichtige redelijkerwijs kon en mocht menen op toelaatbare wijze aangifte te doen en het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt.⁶⁵ Het hof heeft in de uitspraken weliswaar het begrip pleitbaar standpunt niet gebruikt, maar heeft wel aan de hand van de objectieve criteria die in het fiscale boeterecht voor de vaststelling van een pleitbaar standpunt worden gehanteerd geoordeeld dat de belastingplichtige redelijkerwijs kon en mocht menen op toelaatbare wijze aangifte te doen. In beide uitspraken heeft het hof vervolgens tot het ontbreken van opzet geconcludeerd. Uit een van de hofuitspraken is op te maken dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte ook daadwerkelijk heeft gemeend dat hij juist handelde,⁶⁶ in de andere uitspraak lijkt dit niet te zijn onderzocht.⁶⁷

Tot slot is in een aantal uitspraken van de strafrechter in feitelijke instantie van zowel voor als na het arrest van de strafkamer van de Hoge Raad uit 2012 het pleitbaar standpunt begrip ingevuld aan de hand van subjectieve criteria. In deze jurisprudentie lijkt het pleitbare standpunt ook tot het ontbreken van opzet te leiden, maar wordt aan dat pleitbare standpunt de voorwaarde verbonden dat de verdachte belastingplichtige zich heeft gebaseerd op een ondubbelzinnig advies van een deskundige of de inspecteur.⁶⁸ Het op deze wijze ingevulde pleitbaar standpunt begrip heeft naar mijn mening geen betekenis. Van voorwaardelijk opzet kan immers, zoals in het vorige hoofdstuk in paragraaf 3.4.3.6.6 uiteengezet, al niet meer worden gesproken als een belastingplichtige ervan uit is gegaan dat zijn standpunt en daarmee zijn aangifte juist is. Een ondubbelzinnig advies vormt daarom een te hoge eis voor het ontbreken van voorwaardelijk opzet.⁶⁹ In deze uitspraken is steeds geoordeeld dat het standpunt niet pleitbaar was, hetgeen, gezien de hoge eis die in dit geval aan het pleitbare standpunt werd gesteld, niet verbazingwekkend is.

64. Hof 's-Hertogenbosch 26 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2963, r.o. 4; Hof 's-Hertogenbosch 23 september 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:3755, r.o. 3.

65. Eerder al Hof Amsterdam (belastingkamer) 19 april 2012, ECLI:NL:GHAMS:2013:BW4432, r.o. 4.13-4.14; Hof Amsterdam 19 april 2012, ECLI:NL:GHAMS:2013:BW4436, r.o. 4.13-4.14. Onlangs ook: Hof Amsterdam (strafkamer) 14 april 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:2260.

66. Hof 's-Hertogenbosch 26 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2963, r.o. 2. Volgens HR 6 maart 2012, NJ 2012/176, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596, r.o. 7.3, was daadwerkelijk menen toelaatbaar te handelen al voldoende geweest.

67. Hof 's-Hertogenbosch 23 september 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:3755, r.o. 3.

68. Hof 's-Hertogenbosch 18 maart 2008, ECLI:NL:GHSHE:2008:BC7234, r.o. F.3 io. F.1.3; Hof Amsterdam 7 juli 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BR0740; Rb. Overijssel 16 december 2013, ECLI:NL:RBOVE:2013:3344, r.o. 5.2.

69. Hof 's-Hertogenbosch 23 september 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:3755, r.o. 3.

Incidenteel is, zoals hiervoor opgemerkt, het pleitbaar standpunt verweer mede behandeld als een beroep op verontschuldigbare rechtsdwaling.⁷⁰ In het vorige hoofdstuk, in paragraaf 3.4.3.5.5, is geconcludeerd dat de schuld-uitsluitingsgrond verontschuldigbare rechtsdwaling bij de strafbepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte geen toegevoegde waarde heeft. Het heeft daarom ook geen zin het pleitbaar standpunt verweer als een beroep op verontschuldigbare rechtsdwaling aan te merken. Het pleitbaar standpunt verweer is in deze uitspraken dan ook niet geslaagd.

De behandeling van het pleitbaar standpunt verweer door de strafrechter in feitelijke instantie blijkt derhalve niet eenduidig en niet altijd in overeenstemming met de arresten van de strafkamer van de Hoge Raad te zijn.

4.5 Het pleitbare standpunt bij verzuimboetes

In het belastingrecht is het pleitbare standpunt niet alleen van invloed op vergrijpboetes. Het pleitbare standpunt leidt ook bij verzuimboetes, boetes zonder subjectief bestanddeel, tot het vervallen van de boete. Voorts speelt het pleitbare standpunt een rol bij de invulling van de kwade trouw in verband met de bevoegdheid tot navordering en de schuld ten behoeve van de omkering van de bewijslast.

Hierna wordt de huidige invloed van het pleitbare standpunt onderzocht op de verzuimboetes die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte, de verzuimboete van art. 67b lid 2 AWR wegens het doen van een onjuiste aangifte loonbelasting en de verzuimboete van art. 67c AWR wegens het ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen van een aangiftebelasting.

In paragraaf 4.6 wordt vervolgens op de huidige invloed van het pleitbare standpunt op kwade trouw en de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld ingegaan.

4.5.1 Het pleitbare standpunt en objectieve werking

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft in 1992 in twee arresten geoordeeld dat een pleitbaar standpunt bij een boete zonder subjectief bestanddeel tot afwezigheid van alle schuld leidt.⁷¹ Hierbij heeft zij overwogen dat de omstandigheid dat de belastingplichtige een pleitbaar standpunt heeft ingenomen tot de gevolgtrekking noopte dat niet kan worden gezegd dat bij die belas-

70. Hof Amsterdam 25 november 2003, ECLI:NL:GHAMS:2003:AN9010, r.o. 16; Rb. Oost-Brabant 13 augustus 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:4422. Het laatstgenoemde vonnis is in hoger beroep door Hof 's-Hertogenbosch 26 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2963, vernietigd.

71. HR 13 mei 1992, *BNB* 1992/242, r.o. 3.4; HR 10 juni 1992, *BNB* 1992/275, r.o. 3.4.

tingplichtige enige schuld aanwezig was aan het feit dat te weinig belasting was geheven. Dit oordeel heeft zij in 2000 herhaald.⁷² Voorts heeft de belastingkamer van de Hoge Raad in 2012 bevestigd dat een verzuimboete bij naheffing bij een pleitbaar standpunt zonder meer vervalt.⁷³

Bij een verzuimboete lijkt het niet mogelijk om het pleitbaar standpunt verweer als een bewijsverweer op te vatten. De rechter heeft namelijk, voordat hij aan de beoordeling van de boete toekomt, in het kader van de beoordeling van de aanslag al vastgesteld dat de belastingaangifte onjuist is of de belastingbetaling ten onrechte niet of gedeeltelijk niet is gedaan. Hiermee is in beginsel tevens vast komen te staan dat de bestanddelen van de delictsomschrijving zijn vervuld.

Voordat de arresten in 1992 werden gewezen speelde in de literatuur een discussie of een beroep op afwezigheid van alle schuld in het fiscale boeterecht mogelijk was. Halverwege de jaren '80 was immers duidelijk geworden dat de beginselen van art. 6 EVRM ook op fiscale boetes van toepassing zijn. Daardoor herleefde de discussie of het beginsel geen straf zonder schuld ook voor het fiscale boeterecht moest gelden. Tegen deze achtergrond kan de beslissing van de belastingkamer van de Hoge Raad worden verklaard om het pleitbare standpunt bij een boete zonder subjectief bestanddeel tot afwezigheid van alle schuld te laten leiden.

In alle zojuist genoemde zaken was, omdat de rechter in feitelijke instantie het standpunt van de belastingplichtige had gevolgd, niets vastgesteld over de feitelijke omstandigheden – zoals de overtuiging van de belastingplichtige dat de aangifte juist is of de daadwerkelijk betrachte maatregelen om te voorkomen dat de aangifte onjuist zou zijn – die normaal voor afwezigheid van alle schuld zijn vereist. De belastingkamer van de Hoge Raad lijkt derhalve ook bij verzuimboetes van objectieve werking uit te gaan. Ook de Staatssecretaris van Financiën in zijn hoedanigheid van uitvoerder van de wet heeft vanaf 2000 eerst bij een apart beleidsbesluit, later in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, bekendgemaakt dat bij een pleitbaar standpunt voor verzuimboetes zonder meer geen plaats is.⁷⁴

72. HR 5 januari 2000, *BNB* 2000/85, ECLI:NL:HR:2000:AA4059, r.o. 3.9.

73. HR 2 maart 2012, *BNB* 2012/123, ECLI:NL:HR:2012:BP3858, r.o. 3.5. In dit arrest heeft de belastingkamer van de Hoge Raad niet overwogen dat het vervallen van de verzuimboete kan worden gebaseerd op afwezigheid van alle schuld. In HR 10 april 2015, *BNB* 2015/135, ECLI:NL:HR:2015:844, r.o. 2.3.2, een zaak over afwezigheid van alle schuld waarin niet kon worden gesproken van een pleitbaar standpunt, heeft zij echter wel verwezen naar het zojuist besproken arrest uit 2000 waarin het pleitbare standpunt tot afwezigheid van alle schuld heeft geleid.

74. Besluit van 9 november 2000, RTB 2000/2474M, *BNB* 2001/13. Dit besluit is vanaf 2007 opgenomen in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998, Besluit van 21 maart 2007, CPP2006/2918M, V-N 2007/17.14, para 4 lid 3.

Toch is, ondanks de zojuist besproken arresten en het beleidsbesluit van de Staatssecretaris van Financiën,⁷⁵ in aantal uitspraken in feitelijke instantie geoordeeld dat een pleitbaar standpunt niet altijd tot het vervallen van de verzuimboete hoeft te leiden.⁷⁶ Daarnaast is zowel door A-G Van Hilten als in de literatuur geconcludeerd dat het oordeel dat een belastingplichtige bij een pleitbaar standpunt geen grove schuld kan worden verweten, nog niet meebrengt dat hem geen enkel verwijt kan worden gemaakt.⁷⁷ De objectieve werking van het pleitbare standpunt wordt bij verzuimboetes derhalve niet als vanzelfsprekend beschouwd. In de volgende paragraaf wordt daarom onderzocht in hoeverre de objectieve werking van het pleitbare standpunt met de invulling van afwezigheid van alle schuld verenigbaar kan zijn.

4.5.2 De objectieve werking van het pleitbare standpunt en de invulling van afwezigheid van alle schuld

Twee vormen van de schulduitsluitingsgrond afwezigheid van alle schuld kunnen bij de verzuimboetes die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte bij een pleitbaar standpunt van toepassing zijn: verontschuldgbare rechtsdwaling en maximaal betrachte zorg.

75. Belastingrechters zijn, in situaties waarin de inspecteur ten onrechte niet tot toepassing van de beleidsregels is overgegaan en de belastingplichtige geen beroep hierop heeft gedaan, namelijk niet verplicht om beleidsregels ambtshalve toe te passen, zie M.W.C. Feteris, *Beroep in cassatie in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, p. 90.

76. Hof Amsterdam 22 januari 2004, ECLI:NL:GHAMS:2004:AO5590, r.o. 5.5: "Het pleitbaar zijn van dit standpunt is echter naar het oordeel van het Hof geen reden om aan te nemen dat er zonder meer sprake is van het ontbreken van enige schuld (...)"; Hof Arnhem 27 april 2005, ECLI:NL:GHARN:2005:AT6084, r.o. 4.6: "Het Hof deelt de visie (...) dat de aanwezigheid van een zogenoemd pleitbaar standpunt van een belanghebbende niet zonder meer ertoe leidt dat geen verzuimboete kan worden opgelegd"; Rb. Haarlem 24 april 2007, ECLI:NL:RBHAA:2007:BA6565, r.o. 4.8: "De rechtbank is op zichzelf van oordeel dat de aanwezigheid van een pleitbaar standpunt niet zonder meer ertoe leidt dat geen verzuimboete kan worden opgelegd."; Rb. Breda 14 april 2008, ECLI:NL:RBBRE:2008:BD1204, r.o. 4.7-4.8; Rb. Haarlem 23 juli 2008, ECLI:NL:RBHAA:2008:BD8934, r.o. 4.28; Hof 's-Gravenhage 7 mei 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:1717, r.o. 7.7.2. Anders: Hof Amsterdam 12 december 2007, ECLI:NL:GHAMS:2007:BC4176, r.o. 2.13.4.

77. A-G Van Hilten, conclusie van 5 februari 2010, ECLI:NL:PHR:2010:BL6471, r.o. 5.2.4: "Tussen het afwezig zijn van alle schuld en het dermate lichtvaardig handelen dat het aan grove schuld (...) te wijten is (...) ligt een grijs gebied. In dat grijze gebied kan wettelijk gezien geen vergrijpboete worden opgelegd. Het opleggen van een verzuimboete is evenwel niet uitgesloten, ongeacht de pleitbaarheid van het standpunt dat er toe leidde dat de belasting (...) niet (tijdig) is betaald. Een pleitbaar standpunt staat mijns inziens derhalve het opleggen van een verzuimboete niet in de weg." F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, *Fiscale boete onder de 4^e tranche Awb*, Deventer: Kluwer 2014, p. 72-73; F.J.P.M. Haas, *Bestuurlijke boeten in het belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, p. 35. Zo ook de redactie van Vakstudie-Nieuws onder HR 14 augustus 2009, V-N 2009/39.24 en HR 30 oktober 2009, V-N 2009/53.4: "In het boeterecht sluit de omstandigheid dat de belanghebbende een pleitbaar standpunt heeft theoretisch niet uit dat hij ter zake toch schuld heeft, zij het geen grove schuld." Anders: A-G Van Ballegooijen, conclusie van 28 april 2005, ECLI:NL:PHR:2006:AT7227, r.o. 4.4.

Zoals in het vorige hoofdstuk, in de paragrafen 3.7.3.1 en 3.7.3.2, is besproken zijn aan een geslaagd beroep op deze vormen van afwezigheid van alle schuld bepaalde voorwaarden verbonden. Voor toepassing van verontschuldigbare rechtsdwaling moet een belastingplichtige daadwerkelijk en verontschuldigbaar hebben gedwaald over de interpretatie of toepassing van het recht. Voor maximaal betrachte zorg moet hij alle voorzorgsmaatregelen hebben betracht die van hem in de gegeven omstandigheden in redelijkheid konden worden gevraagd om een onjuiste aangifte te voorkomen.

Als aan deze voorwaarden is voldaan, kan verontschuldigbare rechtsdwaling of maximaal betrachte zorg ook bij een pleitbaar standpunt van toepassing zijn. De objectieve werking die erop neerkomt dat een pleitbaar standpunt zonder meer, ongeacht of de voorwaarden voor afwezigheid van alle schuld zijn vervuld, tot gevolg heeft dat iedere verwijtbaarheid ontbreekt, is echter niet met de gangbare invulling van afwezigheid van alle schuld te verenigen. In plaats daarvan zou ook bij een pleitbaar standpunt voor toepassing van deze schulduitsluitingsgrond moeten worden beoordeeld of de belastingplichtige daadwerkelijk verontschuldigbaar heeft gedwaald, of alle voorzorgsmaatregelen heeft betracht.

De omstandigheid dat in de aangifte een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt is verwerkt, is op grond van de gangbare invulling van afwezigheid van alle schuld niet relevant. Het lijkt derhalve ook niet mogelijk om het pleitbare standpunt bij deze schulduitsluitingsgrond invloed toe te kennen. Het is wel denkbaar, zoals in het vorige hoofdstuk in paragraaf 3.7.1.2 opgemerkt, dat ten behoeve van het pleitbaar standpunt verweer een ongeschreven bijzondere strafuitsluitingsgrond in het leven wordt geroepen. Bij de introductie van de strafuitsluitingsgronden in het bestuursrecht heeft de wetgever de bestuursrechter ook de ruimte gegeven om nieuwe strafuitsluitingsgronden te creëren.⁷⁸ Het is echter eerst de vraag of een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt wel steeds en zonder meer tot het vervallen van een verzuimboete en daarmee tot straffeloosheid zou moeten leiden. Daar wordt immers, zoals in de vorige paragraaf uiteengezet, door de rechter in feitelijke instantie en in de literatuur ook wel anders over gedacht. In de volgende hoofdstukken wordt op deze vraag ingegaan. Hierbij geldt de kanttekening dat, zoals eerder in dit hoofdstuk in paragraaf 4.3.5 in verband met de vergrijpboetes is opgemerkt, het huidige boetebeleid de rechtsontwikkeling in de weg zal staan.

4.6 Het pleitbare standpunt, kwade trouw en de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld

Als laatste in dit hoofdstuk wordt de invloed van het pleitbare standpunt besproken op de vaststelling van kwade trouw van de belastingplichtige in

78. *Kamerstukken I* 2008/09, 29702, E (Nadere MvA) p. 7-8.

verband met de bevoegdheid tot navordering, geregeld in art. 16 lid 1 AWR, alsmede de invloed van het pleitbare standpunt op de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld van de belastingplichtige bij het nalaten om de vereiste aangifte te doen, geregeld in art. 25 lid 3 AWR en art. 27e lid 1 AWR.

4.6.1 *Het pleitbare standpunt en kwade trouw*

4.6.1.1 *Het pleitbare standpunt als verweer tegen het bewijs van kwade trouw*

Op grond van de huidige jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad lijkt een pleitbaar standpunt tot nu toe zonder meer, ongeacht de subjectieve omstandigheden, tot het ontbreken van opzet te leiden oftewel objectieve werking te hebben. Omdat de begrippen opzet en kwade trouw, zoals in het vorige hoofdstuk in paragraaf 3.8.1.3 uiteengezet, in de praktijk grotendeels op overeenkomstige wijze zijn ingevuld, zou het voor de hand liggen dat het pleitbare standpunt ook zonder meer tot het ontbreken van kwade trouw zou leiden.

Uit de eerste kwade trouw-arresten waarin het pleitbare standpunt aan de orde is gekomen, is op te maken dat de belastingkamer van de Hoge Raad niet uitsluit dat een pleitbaar standpunt ook van invloed is op de vaststelling van kwade trouw.⁷⁹ Uit een arrest uit 2002 komt vervolgens naar voren dat een pleitbaar standpunt de vaststelling van kwade trouw, anders dan de vaststelling van opzet, niet onder alle omstandigheden verhindert. In deze zaak was komen vast te staan dat de belastingplichtige bij het doen van zijn aangifte bewust informatie had verstrekt die onjuist was, ook als het door hem ingenomen pleitbare standpunt juist zou zijn geweest.⁸⁰ De belastingkamer heeft het oordeel van het hof dat het pleitbare standpunt niet aan vaststelling van kwade trouw in de weg hoeft te staan, bevestigd.⁸¹

Vervolgens heeft de belastingkamer van de Hoge Raad in 2004 een arrest gewezen waarin zij lijkt te hebben bevestigd dat het pleitbare standpunt bij kwade trouw geen objectieve werking heeft. In dit arrest heeft zij, door middel van een verwijzing naar de conclusie van de A-G die aan het arrest was

79. HR 30 juni 1999, *BNB* 1999/300, r.o. 3.7; HR 4 oktober 2002, *BNB* 2003/84, ECLI:NL:HR:2002:AE8365, r.o. 4.3. J.A. Smit ging er in 'Navordering en boete bij kwade trouw', *MBB* 1994/11, p. 366 van uit dat het pleitbare standpunt steeds tot het ontbreken van kwade trouw zou leiden.

80. Hof 's-Gravenhage 16 oktober 2001, ECLI:NL:GHSGR:2001:AV5860, r.o. 6.2. Het betrof hier een onjuiste mededeling in de bij de aangifte als bijlage gevoegde jaarrekening dat na de balansdatum geen gebeurtenissen met belangrijke en buitengewone financiële gevolgen hadden plaatsgevonden.

81. HR 20 december 2002, *BNB* 2003/95, ECLI:NL:HR:2002:AF2262, r.o. 3.3.: "(...) dat het Hof niet van belang heeft geoordeeld dat belanghebbende mogelijk heeft gemeend dat haar standpunt omtrent de fiscale gevolgen (...) in redelijkheid pleitbaar was. Daaraan ligt klaarblijkelijk de – juiste – opvatting ten grondslag dat indien een belastingplichtige aan de inspecteur opzettelijk onjuiste inlichtingen verstrekt teneinde de beoordeling door de inspecteur van de juistheid van de aangifte te bemoeilijken, hij te kwader trouw heeft gehandeld."

voorafgegaan, namelijk geoordeeld dat een pleitbaar standpunt slechts tot het ontbreken van kwade trouw leidt als de belastingplichtige op het moment van de, naar later blijkt onjuiste, informatieverstrekking is uitgegaan van dat pleitbare standpunt.⁸² Voor het ontbreken van kwade trouw lijkt derhalve vereist dat de belastingplichtige het pleitbare standpunt voor ogen heeft gestaan op het moment van informatieverstrekking. Dat moment is, als die onjuiste informatieverstrekking heeft plaatsgevonden door middel van het doen van een onjuiste aangifte, het moment van het doen van die aangifte. In deze zaak kon overigens niet worden gesproken van kwade trouw omdat, bezien vanuit het ingenomen pleitbare standpunt, in dit geval een standpunt over de plaats van feitelijke leiding van een vennootschap, de verstrekte informatie niet onjuist was.

Het is mij niet duidelijk waarom het pleitbare standpunt bij de vaststelling van opzet wel objectieve werking lijkt te hebben, maar bij de vaststelling van kwade trouw niet. Zoals zojuist opgemerkt worden beide begrippen door de belastingkamer van de Hoge Raad grotendeels op overeenkomstige wijze ingevuld. Toch lijken de kwade trouw-arresten meer in overeenstemming met de pleitbaar standpunt jurisprudentie van de strafkamer van de Hoge Raad dan met die van de belastingkamer van de Hoge Raad. Uit de zojuist besproken kwade trouw-arresten zou wellicht kunnen worden opgemaakt dat de belastingkamer van de Hoge Raad de objectieve werking van het pleitbare standpunt niet onder alle omstandigheden (meer) heeft willen aanvaarden.⁸³

De Staatssecretaris van Financiën in zijn hoedanigheid van uitvoerder van de wet lijkt wel uit te gaan van objectieve werking van het pleitbare standpunt bij kwade trouw. In een toelichting bij een hofuitspraak heeft hij namelijk opgemerkt dat het niet mogelijk is om wegens kwade trouw na te vorderen, indien kan worden gesproken van een pleitbaar standpunt.^{84 85}

82. HR 17 december 2004, *BNB* 2005/105, ECLI:NL:HR:2004:AP5230, r.o. 3.4. A-G Overgaauw overweegt in r.o. 2.14: "Bij dat oordeel acht het Hof het subjectieve – en niet op voorhand als volstrekt onverdedigbaar aan te merken – standpunt (...) van belang. De verwijzing naar de – subjectieve – pleitbaarheid van het standpunt van belanghebbende acht ik alleen dan juist als het Hof daarmee tot uitdrukking wil brengen dat (ook) belanghebbende uitging van een onjuist inzicht in de feitelijke situatie (...). De aanwezigheid van 'kwade intentie' – kwade trouw dus – bij de belastingplichtige veronderstelt (...) namelijk de aanwezigheid van een juist inzicht – dus zekerheid betreffende de feiten – dat verdraaid en daarmee onjuist wordt gepresenteerd aan de inspecteur".

83. Zoals eerder opgemerkt sluit ik echter ook niet uit dat de belastingkamer van de Hoge Raad het pleitbare standpunt een andere invloed op kwade trouw heeft willen geven, ook al verschilt de gerichtheid van kwade trouw en opzet (zoals in het vorige hoofdstuk uiteen-gezet) uiteindelijk niet.

84. Toelichting Staatssecretaris van Financiën bij Hof Leeuwarden 31 maart 2006, *V-N* 2006/34.8. Dit heeft de Staatssecretaris van Financiën ook in zijn hoedanigheid van wetgever opgemerkt tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2010, *Kamerstukken II* 2009/10, 32128, 20 (Brief van de SvF), p. 18.

85. Zie in vervolg hierop bijvoorbeeld Hof Arnhem-Leeuwarden 25 maart 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:2689, r.o. 4.2.

4.6.1.2 *De objectieve werking van het pleitbare standpunt en de invulling van het begrip kwade trouw*

Theoretisch is de objectieve werking van het pleitbare standpunt bij kwade trouw, in tegenstelling tot zoals hiervoor in paragraaf 4.3.4 uiteengezet bij opzet het geval lijkt te zijn, vanaf 1 juli 2009 ook nog mogelijk. De strafuitsluitingsgronden zijn immers niet van toepassing op kwade trouw, zodat de gedragsnorm dat een belastingplichtige bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt zonder meer redelijkerwijs kan menen juist te handelen nog steeds zou kunnen gelden.

Deze theoretische mogelijkheid zou echter een koerswijziging ten opzichte van de hiervoor besproken arresten uit 2002 en 2004 vormen. Het heeft bovendien vanuit het oogpunt van rechtseenheid mijn voorkeur om de uiteindelijk in hoofdstuk 6 voorgestelde eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer ook bij de vaststelling van kwade trouw toe te passen. Hierbij geldt de kanttekening dat de in de vorige paragraaf genoemde toelichting van de Staatssecretaris van Financiën deze rechtsontwikkeling in de weg zal staan.

4.6.2 *Het pleitbare standpunt en de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld*

4.6.2.1 *Het pleitbare standpunt als verweer tegen het bewijs van de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld*

In het vorige hoofdstuk, in paragraaf 3.8.2.2, is in verband met de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld onderscheid gemaakt tussen de situatie waarin geen aangifte is gedaan en de situatie waarin een ontoereikende aangifte is gedaan.

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft zich nog niet uitgelaten over het pleitbaar standpunt verweer in de situatie waarin de belastingplichtige door geen aangifte te doen heeft nagelaten om de vereiste aangifte te doen. In de zojuist genoemde paragraaf 3.8.2.2 is uiteengezet waarom ik in deze situatie geen ruimte zie voor een pleitbaar standpunt verweer.

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft wel geoordeeld over het pleitbaar standpunt verweer in de situatie waarin de belastingplichtige een ontoereikende aangifte heeft gedaan. In eerste instantie, enkele jaren na het eerste pleitbaar standpunt arrest, lijkt de belastingkamer geen belang te hebben gehecht aan de omstandigheid dat aan een ontoereikende aangifte een pleitbaar standpunt ten grondslag heeft gelegen.⁸⁶ Toch zijn halverwege de jaren

86. HR 21 juli 1987, *BNB* 1987/272, r.o. 5.1. en de daaraan voorafgaande conclusie van A-G Moltmaker. A-G Moltmaker stelde in r.o. 4.4. dat het standpunt zodanig verdedigbaar was dat er voor de omkering van de bewijslast geen plaats was.

'90 van de vorige eeuw uitspraken van de rechter in feitelijke instantie verschenen waarin het pleitbare standpunt wel van invloed is op de vraag of de vereiste aangifte is gedaan.⁸⁷ Ook in de literatuur is verdedigd dat een pleitbaar standpunt de omkering en verzwaring van de bewijslast in de weg staat.⁸⁸

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft in 2009 ingestemd met de beslissing van de rechter in feitelijke instantie dat een belastingplichtige niet heeft nagelaten om de vereiste aangifte te doen, als de aangifte als gevolg van een pleitbaar standpunt onjuist is.⁸⁹ Bij een pleitbaar standpunt is de aangifte derhalve weliswaar onjuist, maar kan toch de vereiste aangifte zijn gedaan omdat de voor de omkering van de bewijslast benodigde schuld ontbreekt.⁹⁰ In deze zaak had het hof overwogen dat het voor de beslissing niet uitmaakte dat de belastingplichtige wist dat er gerede twijfel bestond over de objectieve juistheid van het standpunt. Het pleitbare standpunt lijkt daarom ook bij de vaststelling van de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld objectieve werking te hebben.⁹¹

4.6.2.2 *De objectieve werking van het pleitbare standpunt en de invulling van de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld*

Theoretisch is de objectieve werking van het pleitbare standpunt bij het nalaten om de vereiste, toereikende aangifte te doen ook nog mogelijk. De strafuitsluitingsgronden zijn immers niet van toepassing op de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld, zodat de gedragsnorm dat een belastingplichtige bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt zonder meer redelijkerwijs kan menen juist te handelen nog steeds in het schuldvereiste kan worden verwerkt. Het heeft echter vanuit het oogpunt van rechtseenheid mijn voorkeur om de uiteindelijk in hoofdstuk 6 voorgestelde eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer ook bij de vaststelling van de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld toe te passen.

87. Hof Amsterdam 17 februari 1994, r.o. 4.2, gepubliceerd bij HR 14 juni 1995, *BNB* 1995/235, r.o. 4.2; Hof Amsterdam 20 augustus 2003, *ECLI:NL:GHAMS:2003:AJ6870*, r.o. 5.17.

88. R.J. Koopman, *Bewijs in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 1996, p. 146-147; C.P.M. van Houte, 'De vereiste aangifte; enige aspecten' *TFB* 2003/2, p. 29-31.

89. HR 30 oktober 2009, *BNB* 2010/49, *ECLI:NL:HR:2010:BK1488*, r.o. 3.1.2.

90. Dit is op te maken uit r.o. 3.1.2: "Hierin ligt besloten het oordeel dat belanghebbendes toenmalige standpunt in die mate verdedigbaar was, dat zij redelijkerwijs kon menen juist te handelen door in overeenstemming daarmee haar aangiften te doen, en dat belanghebbende toen derhalve niet wist of zich ervan bewust moest zijn dat zij in die aangiften te weinig loonheffing verantwoordde (...); daaruit volgt dat niet kan worden gezegd dat belanghebbende de vereiste aangifte niet heeft gedaan."

91. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft het cassatiemiddel van de Staatssecretaris van Financiën waarin werd geklaagd over deze overweging van het hof met art. 81 RO afgedaan.

4.7 Afsluiting

Doordat de belastingkamer van de Hoge Raad tot nu toe aan het oordeel dat een standpunt naar objectieve maatstaven pleitbaar is automatisch de consequentie heeft verbonden dat opzet en grove schuld ontbreken, is uit het zicht gebleven dat bij de beoordeling van een pleitbaar standpunt verweer in het fiscale boeterecht eigenlijk niet één, maar twee vragen worden beantwoord: de vraag wanneer een onjuist standpunt een pleitbaar standpunt vormt en de vraag wanneer een pleitbaar standpunt tot het ontbreken van opzet en grove schuld leidt.

In dit hoofdstuk is de tweede vraag behandeld, de vraag wanneer een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht tot het ontbreken van opzet en grove schuld leidt. Dat is gedaan door te onderzoeken welke rol de – in het vorige hoofdstuk achterhaalde – criteria die normaal voor de vaststelling van opzet en grove schuld gelden in het fiscale boete- en strafjurisprudentie spelen zodra de onjuiste aangifte gebaseerd blijkt te zijn op een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt.

Hoe het is in het fiscale boeterecht: objectieve werking

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft tot nu toe steeds geoordeeld dat opzet en grove schuld ontbreken zodra kan worden gesproken van een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt, zonder aandacht te besteden aan de criteria die voor de vaststelling van opzet en grove schuld bepalend zijn. In dit verband is gesproken van de objectieve werking van het pleitbare standpunt. Daar moet bij worden aangetekend dat de belastingkamer nooit expliciet heeft overwogen dat het pleitbare standpunt onder alle omstandigheden objectieve werking heeft. De objectieve werking volgt slechts uit de tot nu toe gewezen arresten.

Past objectieve werking wel?

De objectieve werking is naar mijn mening met de invulling van het grove schuldbegrip wel te verenigen. Met het oordeel dat een belastingplichtige redelijkerwijs kan menen juist te handelen door een standpunt in te nemen dat pleitbaar blijkt te zijn, lijkt de belastingkamer van de Hoge Raad namelijk een gedragsnorm te hebben geformuleerd die eigen is aan het fiscale boeterecht. Zolang deze gedragsnorm aansluit bij in de maatschappij levende opvattingen over voorzichtig en zorgvuldig gedrag, kan een pleitbaar standpunt zonder meer tot het ontbreken van grove schuld blijven leiden.

De objectieve werking van het pleitbare standpunt is naar mijn mening met ingang van 1 juli 2009 echter niet meer met de invulling van het opzetbegrip te verenigen. Met de introductie van de strafuitsluitingsgronden zou opzet ook in het fiscale boeterecht uitsluitend aan de hand van het weten en het willen of de bewuste aanvaarding van de aanmerkelijke kans moeten worden vastgesteld, zelfs als aan de onjuiste aangifte een pleitbaar standpunt ten grondslag

ligt. Straffeloosheid kan dan vervolgens worden bereikt door de toepassing van een strafuitsluitingsgrond. Strafuitsluitingsgronden nemen het eenmaal vastgestelde opzet in beginsel echter niet meer weg, maar sluiten de strafrechtelijke aansprakelijkheid uit.

Hoe het is in het fiscale strafrecht

De strafkamer van de Hoge Raad heeft in de zaken waarin zij zich over het pleitbaar standpunt verweer heeft uitgelaten de criteria die voor de vaststelling van opzet bepalend zijn gewoon toegepast, zonder aandacht te besteden aan de mogelijke aanwezigheid van een pleitbaar standpunt. Tot nu toe heeft het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt in de jurisprudentie van de strafkamer van de Hoge Raad derhalve geen rol gespeeld. Dat wil echter niet zeggen dat er geen ruimte is voor een rol voor het pleitbare standpunt in het fiscale strafrecht. De strafkamer van de Hoge Raad heeft in 2012 namelijk overwogen dat de rechter in feitelijke instantie bij een pleitbaar standpunt verweer moet beoordelen of de verdachte redelijkerwijs kon en mocht menen dat hij op toelaatbare wijze aangifte had gedaan. Uit deze overweging is op te maken dat een verdachte belastingplichtige die op het moment van het doen van de aangifte wist of meende te weten dat zijn standpunt pleitbaar was, maar zich er op dat moment ook van bewust moet zijn geweest dat zijn aangifte mogelijk onjuist was, niet per definitie hoeft te worden gestraft. In hoofdstuk 6 wordt hierop teruggekomen.

Hoe het zou moeten zijn in het fiscale boete- en strafrecht

Samengevat zijn in de huidige fiscale boetejurisprudentie de criteria die normaal voor de vaststelling van opzet bepalend zijn niet van belang, zodra kan worden gesproken van een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt. In de arresten die de strafkamer van de Hoge Raad tot nu toe heeft gewezen zijn de criteria die voor de vaststelling van opzet bepalend zijn juist wel en zelfs uitsluitend van belang en is de mogelijke aanwezigheid van een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt niet van betekenis. Vanuit het oogpunt van rechtseenheid en rechtsgelijkheid mag het, zoals in hoofdstuk 1 uiteengezet, echter geen verschil maken of de beoordeling of opzettelijk een onjuiste aangifte is gedaan door de belastingrechter of door de strafrechter plaatsvindt. Daarom wordt in hoofdstuk 6 een voorstel voor de behandeling van het pleitbaar standpunt verweer uitgewerkt die zowel door de belastingkamer van de Hoge Raad als door de strafkamer van de Hoge Raad kan worden gevolgd.

Hoe het is bij verzuimboetes in het fiscale boeterecht: objectieve werking

Bij verzuimboetes lijkt het niet mogelijk om het pleitbaar standpunt verweer als een bewijsverweer op te vatten. Deze boetes hebben immers geen subjectief bestanddeel en de belastingrechter heeft, voordat hij aan de beoordeling van de boete toekomt, in het kader van de beoordeling van het belastinggeschil

al vastgesteld dat de belastingaangifte of -betaling onjuist is gedaan. Hiermee is in beginsel ook vast komen te staan dat de bestanddelen van de delictsom-schrijving zijn vervuld.

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft in een aantal arresten geoordeeld dat het pleitbare standpunt bij een verzuimboete tot afwezigheid van alle schuld leidt, zonder dat de feitelijke omstandigheden waren vastgesteld die normaal voor afwezigheid van alle schuld zijn vereist. Ook bij verzuimboetes lijkt de belastingkamer van de Hoge Raad aan het pleitbare standpunt derhalve objectieve werking te hebben toegekend.

Past objectieve werking wel?

Voor toepassing van afwezigheid van alle schuld moet worden beoordeeld of de belastingplichtige daadwerkelijk verontschuldigbaar heeft gedwaald over de interpretatie of toepassing van het recht, of de maximale voorzorgsmaatregelen heeft betracht die van hem in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs konden worden gevraagd om een onjuiste aangifte te voorkomen. Dit geldt ook als een aangifte is gebaseerd op een onjuist, maar pleitbaar standpunt. De objectieve werking van het pleitbare standpunt is naar mijn mening derhalve niet met de invulling van afwezigheid van alle schuld te verenigen.

Het is wel denkbaar dat het pleitbare standpunt een ongeschreven bijzondere strafuitsluitingsgrond vormt. Het is echter eerst de vraag of een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt wel steeds en zonder meer tot het vervallen van een verzuimboete en daarmee tot straffeloosheid zou moeten leiden. Daar wordt namelijk door de rechter in feitelijke instantie en in de literatuur ook wel anders over gedacht. In het volgende hoofdstuk wordt op deze vraag ingegaan.

Hoe het is en zou moeten zijn bij kwade trouw en de voor omkering van bewijslast benodigde schuld

Hoewel de invulling van de begrippen kwade trouw en opzet in het fiscale boeterecht in de praktijk tot nu toe grotendeels overeenstemmen, lijkt de belastingkamer van de Hoge Raad bij de vaststelling van kwade trouw niet steeds van een objectieve werking van het pleitbare standpunt te zijn uitgegaan. Uit twee arresten van de belastingkamer komt namelijk naar voren dat de omstandigheid dat de onjuiste aangifte is gebaseerd op een pleitbaar standpunt niet altijd tot het ontbreken van kwade trouw leidt.

Theoretisch zou objectieve werking van het pleitbare standpunt bij kwade trouw, in tegenstelling tot bij opzet, vanaf 1 juli 2009 nog wel mogelijk moeten zijn. De strafuitsluitingsgronden zijn immers niet van toepassing op kwade trouw, zodat de gedragsnorm dat een belastingplichtige bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt zonder meer redelijkerwijs kan menen juist te handelen nog steeds kan gelden. Het heeft echter vanuit het oogpunt van rechtseenheid mijn voorkeur om de uiteindelijk in hoofdstuk 6 voorgestelde

eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer ook bij de vaststelling van kwade trouw toe te passen.

In het kader van de vaststelling van de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld als is nagelaten de vereiste toereikende aangifte te doen lijkt de belastingkamer van de Hoge Raad het pleitbare standpunt weer wel objectieve werking te hebben gegeven. Deze objectieve werking is bij de vaststelling van de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld in theorie ook (nog steeds) mogelijk. Het heeft echter mijn voorkeur om ook hier van de uiteindelijk in hoofdstuk 6 voorgestelde eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer uit te gaan.

HOOFDSTUK 5

Naar een passende invloed van het pleitbare standpunt

“Ondernemers moeten wel agressief op zoek gaan naar opbrengstmaximalisatie en kostenreductie. Doet een ondernemer dat niet dan legt hij het loodje. Zo wordt in onze maatschappij innovatie en economische groei bereikt. Wie daar moeite mee heeft, zou zijn licht op kunnen steken in de beperkte groep landen die het kapitalisme heeft afgezworen. Ik ben er nooit geweest, maar ik heb begrepen dat de inwoners van PyongYang weinig aan grensverkenning doen.”¹

5.1 Inleiding

In het fiscale boeterecht speelt het pleitbare standpunt een belangrijke rol. Bij een pleitbaar standpunt kan een belastingplichtige volgens vaste jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad namelijk zonder meer, ongeacht de subjectieve omstandigheden, redelijkerwijs menen juist te handelen. Dankzij de objectieve werking heeft een pleitbaar standpunt in het fiscale boeterecht tot nu toe steeds tot het ontbreken van opzet en grove schuld, zelfs tot het ontbreken van alle schuld en daarmee steeds tot straffeloosheid geleid, hoewel de belastingkamer van de Hoge Raad nooit expliciet heeft geoordeeld dat een pleitbaar standpunt onder alle omstandigheden objectieve werking heeft en daarmee tot straffeloosheid moet leiden. De strafkamer van de Hoge Raad daarentegen heeft in de tot nu toe beoordeelde zaken geen rol voor het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt gezien. Dat wil echter niet zeggen dat er geen ruimte is voor een rol voor het pleitbare standpunt in het fiscale strafrecht.

In dit hoofdstuk wordt onderzocht op welke principes het uitgangspunt in het fiscale boeterecht is gebaseerd dat een belastingplichtige bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt zonder meer redelijkerwijs kan menen juist te handelen en daarmee straffeloos kan blijven. Aan de hand van de gevonden principes beoog ik een beeld te vormen van een passende, door die principes gerechtvaardigde invloed van het pleitbare standpunt op de mogelijkheden om te beboeten en te bestraffen: zou het pleitbare standpunt, zoals

1. R.J. Koopman. Dit citaat is samengevat opgenomen in B.H. Biesemaat, ‘Verslag van het symposium “Naar behoren procederen”’, *TFB* 2013/3, p. 10-11.

op dit moment in het fiscale boeterecht het geval lijkt, inderdaad steeds objectieve werking moeten hebben en daarmee steeds tot straffeloosheid moeten leiden, of is, zoals in het fiscale strafrecht het geval lijkt, straffeloosheid slechts onder bepaalde omstandigheden gerechtvaardigd? In het volgende hoofdstuk zal, uitgaande van die passende invloed, een voorstel voor een eenduidige juridische behandeling van het pleitbaar standpunt verweer in het boete- en het strafrecht worden geformuleerd.

Dit hoofdstuk begint in paragraaf 5.2 met een bespreking van het eerste pleitbaar standpunt arrest. Aan dit arrest is een conclusie van A-G Van Soest voorafgegaan. In paragraaf 5.3 wordt deze conclusie besproken.

Vervolgens wordt in paragraaf 5.4 beschreven hoe het pleitbaar standpunt begrip en het gevolg daarvan, te weten automatische straffeloosheid, sinds 1984 door de rechter, de wetgever en de uitvoerder van de wet in het belastingrecht is verankerd.

In paragraaf 5.5 worden de principes besproken die naderhand, nadat het eerste pleitbaar standpunt arrest is gewezen, in de literatuur zijn genoemd om de rol van het pleitbaar standpunt begrip te rechtvaardigen. Voorts komt in paragraaf 5.5 de vraag aan de orde of de opkomst van het pleitbare standpunt in het belastingrecht verband houdt met het *lex certa* beginsel, het uit het legaliteitsbeginsel voortvloeiende gebod van scherpe normen.

Om de huidige invloed van het pleitbare standpunt in het fiscale boeterecht in perspectief te plaatsen, wordt in paragraaf 5.6 besproken welke invloed het pleitbaar standpunt begrip of een daarmee vergelijkbaar begrip in het fiscale straf- en boeterecht in Duitsland, Oostenrijk en de Verenigde Staten heeft op de mogelijkheden om een onjuiste belastingaangifte te bestraffen of te beboeten.

In paragraaf 5.7 wordt tot slot nader ingegaan op een passende, door de in dit hoofdstuk achterhaalde principes gerechtvaardigde, invloed van het pleitbare standpunt op de mogelijkheden om te beboeten en te bestraffen.

Ik beëindig dit hoofdstuk in paragraaf 5.8 met een afsluiting.

5.2 HR 11 juli 1984: het eerste pleitbaar standpunt arrest

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft in een arrest van 11 juli 1984 een voor die tijd uitzonderlijke hofuitspraak bevestigd.² Deze uitspraak zag op een boete in een zaak waarin de belastingplichtige, een gemeente, het standpunt had ingenomen dat zij over bepaalde prestaties geen omzetbelasting was verschuldigd. Hoewel zij wist dat haar standpunt niet door de inspecteur werd gedeeld, had zij toch conform dit standpunt aangifte gedaan en omzetbelasting betaald, zonder de inspecteur van haar standpunt op de hoogte te brengen. Toen de inspecteur dit ontdekte, legde hij een naheffingsaanslag op met een verhoging – de toenmalige bestuurlijke boete – wegens grove schuld

2. HR 11 juli 1984, *BNB* 1984/268, r.o. 4.

omdat de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte wist dat haar standpunt niet door de inspecteur werd gedeeld en daarmee wist dat haar belastingbetaling mogelijk onjuist was.

Hoewel ook het hof het standpunt van de belastingplichtige over de omzetbelasting niet volgde, was voor een verhoging bij naheffing volgens het hof geen plaats. Het standpunt was namelijk zodanig pleitbaar dat het hof het aannemelijk achtte dat de belastingplichtige had gemeend juist te handelen door de omzetbelasting conform het in haar aangifte ingenomen standpunt te betalen.³ De belastingkamer van de Hoge Raad heeft dit oordeel ongemoeid gelaten en daaraan toegevoegd dat het hof zich van dit oordeel niet behoefde te laten weerhouden door de omstandigheid dat de belastingplichtige wist dat haar standpunt mogelijk onjuist was. Ook bij de aan dit oordeel verbonden conclusie dat het zowel niet aan opzet – wat in deze zaak niet eens was gesteld – als niet aan grove schuld van de belastingplichtige was te wijten dat er te weinig belasting was betaald, heeft de belastingkamer van de Hoge Raad zich aangesloten.

De bevestiging van de hofuitspraak was uitzonderlijk omdat met de vaststelling dat de belastingplichtige zich ervan bewust was dat haar standpunt en daarmee haar belastingbetaling mogelijk onjuist waren, aan de vereisten was voldaan die in die tijd aan grove schuld en zelfs aan opzet werden gesteld. Deze vereisten bleken volgens het hof en de belastingkamer van de Hoge Raad echter niet meer van belang te zijn, zodra de belastingplichtige een pleitbaar standpunt had ingenomen. De belastingkamer van de Hoge Raad had het pleitbaar standpunt begrip voor het arrest van 11 juli 1984 nog niet eerder gebruikt. Integendeel, kort voor het eerste pleitbaar standpunt arrest, in 1982 en 1983, had de belastingkamer nog twee uitspraken ongemoeid gelaten waarin het hof aan de hand van de destijds geldende vereisten voor opzet of grove schuld wel had geoordeeld dat de onjuiste belastingheffing aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige was te wijten, terwijl ook deze belastingplichtige zeer waarschijnlijk een pleitbaar standpunt had ingenomen.⁴

3. In dit arrest overwoog de belastingkamer van de Hoge Raad nog: “Het Hof heeft het standpunt van belanghebbende zodanig pleitbaar geacht dat het op grond daarvan aannemelijk heeft geacht dat belanghebbende heeft *gemeend* (cursivering door mij, MK) juist te handelen...”. Later is deze overweging niet meer herhaald, maar is de overweging “redelijkerwijs kon menen juist te handelen” gebruikt.
4. HR 24 november 1982, *BNB* 1983/103 en HR 29 juni 1983, *BNB* 1983/261. Het standpunt dat aan het eerstgenoemde arrest ten grondslag lag, zag op de vraag of de feitelijke leiding van een onderneming zich in Nederland bevond. Het begrip feitelijke leiding leent zich, zoals uit hoofdstuk 2 naar voren is gekomen, bij uitstek voor een pleitbaar standpunt. A. Nooteboom, de annotator van dit arrest, meende bovendien dat de gronden voor het aannemen van een feitelijke leiding in Nederland en daarmee de gronden voor het ongelijk van de belastingplichtige “vliesdun” waren. Deze zaak is voortgezet in HR 30 januari 1985, *BNB* 1985/146. Ook in dit arrest dat is gewezen na het eerste pleitbaar standpunt arrest van 11 juli 1984, is de vraag of het standpunt pleitbaar was buiten beschouwing gelaten. Het standpunt dat aan HR

5.3 De rechtshistorische achtergrond waartegen de pleitbaar standpunt jurisprudentie in het fiscale boeterecht is opgekomen

5.3.1 De conclusie van A-G Van Soest voorafgaand aan HR 11 juli 1984

Aan het zojuist besproken arrest van 11 juli 1984 is een conclusie van A-G Van Soest vooraf gegaan.⁵ In deze conclusie heeft A-G Van Soest willen aantonen dat in het fiscale boeterecht van voor en na de invoering van de AWR het beginsel heeft bestaan dat op een aangifte die weliswaar onjuist blijkt te zijn maar die is gebaseerd op een pleitbare interpretatie of toepassing van de wet, geen verhoging behoort te volgen. De in de conclusie genoemde aanwijzingen voor dit beginsel worden hierna uitgewerkt.

5.3.2 Aanwijzingen in het fiscale boeterecht van vóór de invoering van de AWR

In het boeterecht van vóór de invoering van de AWR waren de verhogings- of boetebepalingen – veel met de huidige bestuurlijke boetes vergelijkbare sancties werden verhogingen genoemd – in de verschillende heffingswetten opgenomen. Veel heffingswetten kenden eigen verhogingen of boetes in verband met verschillende gedragingen en eigen regels met betrekking tot de oplegging van die verhogingen of boetes. Tegen sommige verhogingen of boetes stonden rechtsmiddelen open, tegen andere niet of slechts beperkt. Pas met de invoering van de AWR is het fiscale boeterecht op uniforme wijze geregeld.

In wettelijke bepalingen, de parlementaire geschiedenis en in uitvoeringsbesluiten zijn inderdaad vanaf halverwege de 19^e eeuw aanwijzingen te vinden dat gedragingen die beboetbaar waren, maar die waren ingegeven door onjuiste interpretatie of toepassing van de wet, in het oude fiscale boeterecht niet altijd tot een boete hebben geleid. De woorden “pleitbaar” of “pleitbaar standpunt” zijn daarbij echter nooit gebruikt.

5.3.2.1 De verhoging ter voorkoming van lichtvaardig procederen en de uitzondering bij verkeerde toepassing of schending van de wet

Een eerste aanwijzing voor het beginsel dat op een aangifte die is gebaseerd op een pleitbaar standpunt geen verhoging behoort te volgen, heeft A-G Van Soest gezien in een wetsbepaling op grond waarvan bij verkeerde toepassing of schending van de wet geen verhoging kon worden opgelegd.

29 juni 1983, *BNB* 1983/261 ten grondslag lag, zag op de vraag of een uitkering wegens bedrijfsschade een belastbare bate was. Uit de noot van J.P. Scheltens onder dit arrest is op te maken dat het rechtskundige standpunt pleitbaar moet zijn geweest omdat het in andere zaken door belastingrechters in feitelijke instantie wel was gevolgd.

5. A-G Van Soest, conclusie van 2 maart 1984, gepubliceerd in *BNB* 1984/268.

Het fiscale boeterecht van vóór de invoering van de AWR heeft inderdaad zo'n wetsbepaling gekend. Deze bepaling was echter uitsluitend van toepassing bij de verhoging ter voorkoming van lichtvaardig procederen. Deze verhoging is voor het eerst met de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 ingevoerd.⁶ De verhoging werd door de inspecteur door middel van een nadere aanslag opgelegd, nadat de belastingplichtige in de door hemzelf aanhangig gemaakte beroepsprocedure tegen zijn belastingaanslag door de rechter in het ongelijk was gesteld. Zij vormde een percentage van het belastingbedrag dat de belastingplichtige volgens de rechter ten onrechte had betwist. In de loop van de 19^e eeuw zijn vergelijkbare verhogingsbepalingen in verschillende heffingswetten verschenen, zoals in Wet op de Vermogensbelasting 1892,⁷ de Wet Personeele belasting 1896⁸ en de Successiewet 1859.⁹ In de AWR werd de verhoging ter voorkoming van lichtvaardig procederen niet meer opgenomen omdat – naar mijn mening terecht – werd aangenomen dat zij belastingplichtigen zou belemmeren in hun toegang tot de rechter.¹⁰

Uit de parlementaire geschiedenis van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 is op te maken dat de verhoging ter voorkoming van lichtvaardig procederen was bedoeld om ongegronde beroepen van belastingplichtigen tegen te gaan.¹¹ De belastingplichtige die een gemotiveerde beslissing op bezwaar had ontvangen, werd volgens de parlementaire toelichting geacht door het instellen van beroep tegen beter weten in vast te houden aan zijn bewering dat de belastingaanslag te hoog was. Van tegen beter weten in handelen was echter geen sprake als het beroep zag op interpretatie of toepassing van de wet. In dat geval werd de verhoging op grond van een wettelijke uitzonderingsgrond niet opgelegd. Verkeerde toepassing of schending van de wet was voldoende om de verhoging te voorkomen; ik heb geen aanwijzingen gevonden dat ook werd verlangd dat de interpretatie of toepassing van de wet verdedigbaar of pleitbaar was.

De bepaling dat de verhoging achterwege moest blijven als de belastingplichtige de wet onjuist had uitgelegd, kwam, zoals zojuist opgemerkt, uitsluitend voor bij de verhoging ter voorkoming van lichtvaardig procederen. Toen deze verhoging uiteindelijk in 1986, twee jaar na het eerste pleitbaar standpunt arrest, met een wijziging van de Successiewet uit alle heffingswetten was verdwenen, verdween ook de uitzondering dat bij verkeerde toepassing of schending van de wet geen verhoging kon worden opgelegd.

6. Art. 91 Wet op de Inkomstenbelasting.

7. Art. 49 Wet op de Vermogensbelasting.

8. Art. 37 Wet Personeele belasting.

9. Art. 57 Successiewet.

10. *Kamerstukken II* 1954/55, 4080, 3 (MvT), p. 17.

11. *Kamerstukken II* 1906/07, 98, 3 (MvT), p. 27, *Kamerstukken II* 1911/12, 144, 3 (MvT), p. 23.

De verhoging ter voorkoming van lichtvaardig procederen en de verhoging bij naheffing – de sanctie die in het arrest van 11 juli 1984 aan de orde was – zien op verschillende gedragingen. De omstandigheid dat de verhoging ter voorkoming van lichtvaardig procederen een wettelijke uitzonderingsgrond bij verkeerde toepassing of schending van de wet kent, brengt derhalve nog niet mee dat een soortgelijke uitzonderingsgrond ook voor de verhoging bij naheffing zou moeten gelden. Op de verhoging bij navordering, de verhoging in het oude fiscale boeterecht die verband hield met het doen van een onjuiste aangifte, is de bepaling dat geen verhoging kon worden opgelegd als de belastingplichtige de wet verkeerd had toegepast of de wet had geschonden, in ieder geval nooit van toepassing geweest. Ik heb ook geen aanwijzingen gevonden dat de wetgever destijds zelfs maar heeft overwogen de uitzondering voor verkeerde toepassing of schending van de wet voor deze laatstgenoemde verhoging te laten gelden.

De wetsbepaling op grond waarvan geen verhoging kon worden opgelegd als de belastingplichtige de wet onjuist had uitgelegd, kan derhalve geen aanwijzing vormen voor het beginsel dat op een aangifte die is gebaseerd op een pleitbaar standpunt geen verhoging behoort te volgen. Deze bepaling kan ook geen aanwijzing vormen voor het beginsel dat bij een aangifte die is gebaseerd op een pleitbaar standpunt zonder meer opzet en grove schuld ontbreken. Voor de verhoging ter voorkoming van lichtvaardig procederen was het namelijk niet relevant of het aan opzet of grove schuld was te wijten dat de belastingaanslag ten onrechte was betwist. In het begin van de jaren dertig kwam hier overigens wel verandering in. De verhoging werd niet opgelegd als aannemelijk was geworden dat de onterechte betwisting van de aanslag zonder opzet of grove onachtzaamheid had plaatsgevonden.¹² Deze bepaling bestond echter naast de bepaling dat de verhoging ter voorkoming van lichtvaardig procederen niet werd opgelegd bij verkeerde toepassing of schending van de wet.

5.3.2.2 *Kwijtschelding bij dwaling of onwillig verzuim*

Een tweede aanwijzing voor het beginsel dat op een aangifte die is gebaseerd op een pleitbaar standpunt geen verhoging behoort te volgen, heeft A-G Van Soest gezien in een wettelijke kwijtscheldingsmogelijkheid bij “dwaling of onwillig verzuim”.

In het oude boeterecht vloeiden de meeste verhogingen en boetes rechtstreeks voort uit de wet zodra het enkele feit dat de verhoging of boete kon oproepen zich had voorgedaan. Als een navorderingsaanslag werd opgelegd, bevatte deze op grond van de wettelijke verhogingsbepalingen per definitie een verhoging in de vorm van een percentage van het bedrag van de aanslag. Waardoor de navorderingsaanslag was veroorzaakt, in het bijzonder of het aan opzet, dan wel aan grove of lichte schuld van de belastingplichtige was te

12. *Kamerstukken II 1931/32, 267, 3 (MvT)*, p. 2.

wijten dat te weinig belasting was geheven of zelfs helemaal niet aan de belastingplichtige was te wijten, was hierbij in beginsel niet van belang.¹³

Reeds in de 19^e eeuw was in de heffingswetten echter een wettelijke mogelijkheid gecreëerd om, als de wet “te hard of te gestreng” uitwerkte, een billijke uitvoering van de wet te bewerkstelligen.¹⁴ Voor uitzonderlijke situaties van dwaling of onwillig verzuim bestond de bevoegdheid om tot gehele of gedeeltelijke kwijtschelding over te gaan. Deze bevoegdheid zag niet alleen op de heffing, maar ook op de verhogingen of boetes.

De term dwaling of onwillig verzuim werd voor het eerst in een wetsartikel in de Successiewet 1859 genoemd.¹⁵ In navolging van de Successiewet 1859 werden vanaf de tweede helft van de 19^e eeuw in verschillende heffingswetten min of meer gelijkkluidend kwijtscheldingsbepalingen opgenomen.¹⁶ Voorafgaand aan de invoering van de Wet op de Vermogensbelasting 1892 werd bij amendement een kwijtscheldingsbepaling toegevoegd.¹⁷ In vervolg daarop verschenen kwijtscheldingsbepalingen onder meer ook in de Personeele belasting 1896¹⁸ en de Wet op de Inkomstenbelasting 1914.¹⁹ In sommige heffingswetten werd in plaats van dwaling of onwillig verzuim de omschrijving dwaling of verschoonbaar verzuim gebruikt, maar ik heb geen aanwijzing gevonden dat hiermee op andere omstandigheden werd gedoeld.

De bevoegdheid tot kwijtschelding lag bij de uitvoerder van de wet, met name bij de minister die in bepaalde gevallen de directeur of de inspecteur had gemandateerd en gold, zoals zojuist gezegd, niet alleen voor de heffing maar ook voor de verhogingen en boetes die in de verschillende heffingswetten voorkwamen en daarmee ook voor de verhoging bij navordering. Tegen kwijtscheldingsbeslissingen stonden geen rechtsmiddelen open.²⁰

Dwaling of onwillig verzuim is een term die uitsluitend in het belastingrecht lijkt te zijn voorgekomen. Omdat tegen kwijtscheldingsbeslissingen geen

13. *Kamerstukken I* 1903/04, 20, 20 (Eindverslag der commissie van rapporteurs), p. 347-348: “Wordt het beroep van den belastingschuldige ongegrond verklaard, dan zal ook waar van geen kwade trouw is gebleken, ja zelfs bij gebleken goede trouw, de verhooging van den aanslag moeten volgen.”

14. *Handelingen II* 1859/60, p. 851 (31 maart 1859), *Kamerstukken II* 1863/64, XXXV, 3 (MvT), p. 227, *Kamerstukken II* 1876/77, 102, 3 (MvT), p. 25.

15. Art. 60 Successiewet 1859.

16. Art. 45 Zegelwet, art. 79 Registratiewet.

17. Art. 45 Vermogensbelasting. *Kamerstukken II* 1891/92, 125, 44 (voorgesteld amendement), p. 88.

18. Art. 67 Personeele belasting.

19. Art. 110 Wet op de Inkomstenbelasting.

20. *Kamerstukken II* 1903/04, 20, 1 (MvA), p. 2: “Geen recht alzoo voor den belastingplichtige, doch een bevoegdheid voor de administratie”, *Kamerstukken I* 1903/04, 20, 20 (Eindverslag der commissie van rapporteurs), p. 347-348: “in dit verband werd te meer betreurd, dat den raad van beroep geen onafhankelijke rechtspraak wordt opgedragen.”, *Handelingen I*, 1932/33, p. 615-617 (25 mei 1932).

rechtsmiddelen hebben opengestaan, is deze term alleen door de betrokken uitvoeringsorganen ingevuld. Aanwijzingen over de invulling van de term dwaling of onwillig verzuim zijn voornamelijk verspreid in verschillende parlementaire stukken te vinden. Onder dwaling werd volgens de parlementaire toelichting onbekendheid met de wet begrepen.²¹ Het begrip onwillig of verschoonbaar verzuim zag op een vergissing of abuis.²²

Voorschriften over het gebruik van de kwijscheldingsbevoegdheid bij verhogingen heb ik niet kunnen achterhalen, hoewel die er wel moeten zijn geweest.²³ Ik veronderstel dat verhogingen uitsluitend werden kwijtgescholden in situaties, waarin de belastingplichtige geen verwijt kon worden gemaakt. Deze veronderstelling is gebaseerd op een antwoord op een kamervraag uit 1936 waarin een verhogingsbepaling uit de Wet op de Omzetbelasting aan de orde kwam. De minister van Financiën merkte op dat “enkel achteloosheid”, hetgeen ik interpreteer als schuld of lichte schuld, nog voldoende was om een verhoging in stand te laten. Uitsluitend bij dwaling of onwillig verzuim dat hij omschreef als “geheel te goeder trouw eenig verzuim ... begaan of eenige onjuistheid in gegevens ... vermeld” was voor een verhoging geen plaats.²⁴ Ook uit beschrijvingen uit de parlementaire geschiedenis van situaties waarin het kwijscheldingsartikel bij verhogingen van toepassing kon zijn, is uit het gebruik van woorden als “zoeer verschoonbaar”,²⁵ “het ontbreken van iedere morele schuld”²⁶ of “geheel te goeder trouw”,²⁷ op te maken dat uitsluitend een niet-verwijtbare onbekendheid met de wet of een niet-verwijtbare vergissing dwaling of onwillig verzuim konden meebrengen. De omstandig-

21. *Kamerstukken II* 1863/64, XXXV, 3 (MvT), p. 227, *Kamerstukken II* 1876/77, 102, 3 (MvT), p. 25.

22. *Handelingen II*, 1859/60, p. 850 (31 maart 1859), *Handelingen II*, 1891/1892, p. 1335 (20 juli 1892), *Handelingen II*, 1903/04, p. 1638 (18 maart 1904).

23. *Kamerstukken II* 1915/16, 214, 3 (MvT), p. 14. De Eerste Kamer werd in 1925 over het gebruik van de kwijscheldingsbevoegdheid door de belastingdienst als volgt voorgelicht: “De aanslagregelende ambtenaren hebben nl. de instructie om die buitengewoon zware verhoging (de verhoging bij navordering, MK) niet toe te passen, wanneer blijkt, dat er te goeder trouw gedwaald is. Dan behoeft men niet eens bij den Minister te komen, want dan wordt de verhoging eenvoudig niet toegepast...Zooals altijd het geval is, blijven er dan nog enkele grensgevallen ongeregeld, waarbij het ook herhaaldelijk voorkomt, dat de boete gematigd of ook wel kwijtgescholden wordt, maar dan door den Minister.” *Handelingen I*, 1924/1925, p. 403-404 (5 maart 1925).

24. *Aanhangsel Handelingen II*, 1936/37, nr. 34, p. 39 (Schriftelijk beantwoorde vragen, vraag van den heer Westerman).

25. *Kamerstukken II* 1903/04, 20, 1, p. 2 (MvA): “Bij de behandeling der zaak of daarna kan op overtuigende wijze blijken, dat de dwaling of het verzuim van den aangever die te goeder trouw handelde, zoozeer verschoonbaar is, dat het bestaan van schuld, althans in moreelen zin, niet kan worden aangenomen.”

26. *Kamerstukken II* 1903/04, 20, 1, p. 2 (MvA), *Kamerstukken I* 1903/04, 20, 20 (Nota naar aanleiding van het eindverslag), p. 349: “(het kwijscheldingsartikel, MK)...de gelegenheid opent om de opgelegde verhoging van belasting kwijt te schelden of te verminderen in gevallen waarin niet slechts opzet maar ook iedere morele schuld ontbreekt.”

27. *Aanhangsel Handelingen II*, 1936/37, nr. 34, p. 39 (Schriftelijk beantwoorde vragen, vraag van den heer Westerman).

heid dat de belastingplichtige zich er bewust van was dat de belastingheffing mogelijk onjuist was of dat de belastingplichtige zich daar verwijtbaar niet bewust van was, zal kwijtschelding van de verhoging bij navordering derhalve in de weg hebben gestaan.

Ik heb geen aanwijzingen gevonden dat voor kwijtschelding werd verlangd dat de onjuiste interpretatie of toepassing van de wet verdedigbaar of pleitbaar was.

De mogelijkheid om verhogingen bij dwaling of onwillig verzuim kwijt te schelden verdween uit de verschillende heffingswetten zodra opzet en grove schuld voor het opleggen van de verhogingen van belang waren geworden. Vanaf dat moment was afwezigheid van grove schuld immers voldoende om een verhoging te voorkomen. Toepassing van de voorwaarde dat de belastingplichtige niet-verwijtbaar had gehandeld zou er dan op neer zijn gekomen dat de vereisten voor het opleggen van een verhoging lager waren dan de vereisten voor de kwijtschelding van die verhoging.²⁸

Dankzij de kwijtscheldingsmogelijkheid bij dwaling of onwillig verzuim hoefde in het oude boeterecht, in situaties waarin een belastingplichtige de wet onjuist had toegepast of geïnterpreteerd, de verhoging niet altijd in stand te blijven. Deze kwijtscheldingsbevoegdheid was ook van toepassing op de verhoging bij navordering en zag daarmee op een vergelijkbare sanctie als de sanctie die in het arrest van 11 juli 1984 aan de orde was. Uitsluitend een niet-verwijtbare onbekendheid met de wet of een vergissing kon echter dwaling of onwillig verzuim meebrengen. Als een belastingplichtige bewust een standpunt had ingenomen waarvan hij wist dat het mogelijk onjuist was – zoals in het eerste pleitbaar standpunt arrest – of als de belastingplichtige zich weliswaar niet bewust was van de mogelijke onjuistheid van zijn standpunt, maar zijn onwetendheid wel verwijtbaar was, kon de verhoging niet worden kwijtgescholden. Ook de kwijtscheldingsmogelijkheid bij dwaling of onwillig verzuim kan naar mijn mening daarom geen aanwijzing vormen voor het beginsel dat op een aangifte die is gebaseerd op een pleitbaar standpunt geen verhoging behoort te volgen.

De mogelijkheid om bij dwaling of onwillig verzuim de verhoging kwijt te schelden kan ook geen aanwijzing vormen voor het uitgangspunt dat bij een aangifte die is gebaseerd op een pleitbaar standpunt zonder meer opzet en grove schuld ontbreken. Zoals zojuist opgemerkt, was het voor het opleggen van de verhoging bij navordering namelijk helemaal niet relevant of het aan opzet, grove of lichte schuld van de belastingplichtige was te wijten dat te weinig belasting was geheven. Pas met de hierna te bespreken besluitenwetgeving gingen opzet en (toen nog) grove onachtzaamheid bij de verhoging bij navordering een rol spelen.

28. Desondanks heeft deze situatie bestaan in de Wet op de Personele Belasting 1950. Zie J.A. Fray, 'Reacties', *WFR* 1952/4105, p. 303.

5.3.3 Aanwijzingen in het fiscale boeterecht vanaf de besluitenwetgeving

Een derde aanwijzing voor het beginsel dat op een aangifte die is gebaseerd op een pleitbaar standpunt geen verhoging behoort te volgen, heeft A-G Van Soest gezien in de wetsgeschiedenis die aan de invoering van de begrippen opzet en grove onachtzaamheid, later opzet en grove schuld, bij de verhoging bij navordering vooraf is gegaan en in de daaropvolgende jurisprudentie.

Vlak voor de Tweede Wereldoorlog werd in het ontwerp van de Wet op de Winstbelasting 1940 voor de eerste keer voorzien in een rol voor opzet en grove onachtzaamheid bij de verhoging bij navordering. In het oorspronkelijke wetsontwerp werd echter niet voorgesteld om de verhoging bij navordering te laten vervallen als aannemelijk was dat de onjuiste belastingheffing niet aan opzet of grove onachtzaamheid van de belastingplichtige was te wijten, maar werd voorgesteld om bij het ontbreken van opzet of grove onachtzaamheid een verminderde verhoging te laten gelden.²⁹

In verband met deze verminderde verhoging werd vanuit de Tweede Kamer het volgende opgemerkt: *“Een ieder weet ... dat ook daar, waar de belastingplichtige volkomen te goeder trouw is en de uiterste zorg in acht neemt, later kan blijken, dat op grond van diens aangifte een te lage aanslag is opgelegd. De oorzaak is dan te zoeken in een verschil van opvatting, wellicht zelfs op principiele punten, tussen den contribuabele en de administratie. Het ligt voor de hand, dat zoodanig verschil van opvatting zich ten aanzien van de winstbelasting, waarbij zooveel verschillende factoren in het spel zijn, nog veel gemakkelijker dan met betrekking tot de overige belastingen kan voordoen. Het zou dan ook zeker niet anders dan uitermate hard kunnen worden genoemd, indien bij de toepassing van de onderhavige wet elke navordering, ook die welke louter een gevolg is van een als redelijk te beschouwen doch door de administratie niet aanvaarde interpretatie of toepassing van de wetgeving van den belastingplichtige, met het opleggen van een straf in den vorm van een verhooging van het na te vorderen bedrag gepaard zou gaan.*

*Op het terugnemen van de hierbedoelde wijziging werd met klem aangedrongen.”*³⁰

Met deze opmerking lijkt voor het eerst te zijn gesteld dat bij een pleitbaar standpunt niet van opzet of grove schuld kan worden gesproken en zelfs dat op een pleitbaar standpunt in het geheel geen boete behoort te volgen. De opmerking is echter niet eenduidig. De termen “volkomen te goeder trouw” en “uiterste zorg” lijken, in het verlengde van de hiervoor besproken kwijtscheldingsmogelijkheid, nog te wijzen in de richting van het zojuist besprokene omtrent dwaling of onwillig verzuim. “Redelijk te beschouwen doch door de administratie niet aanvaarde interpretatie of toepassing van de wetgeving van den belastingplichtige” komt meer in de richting van het bewust innemen van een pleitbaar standpunt.

29. *Kamerstukken II 1939/40, 239, 2 (Ontwerp van wet), p. 3. Art. 18 lid 4.*

30. *Kamerstukken II 1939/40, 239, 4 (VV), p. 24.*

Naar aanleiding van de opmerking in de Tweede Kamer werd het wetsontwerp aangepast.³¹ De verhoging zou niet worden opgelegd, indien aannemelijk was dat het niet aan opzet of grove onachtzaamheid van de belastingplichtige was te wijten dat te weinig belasting was geheven. De verminderde verhoging werd derhalve geschrapt.

De nieuwe verhogingsbepaling was reeds zonder discussie door de Tweede Kamer aangenomen toen Nederland werd bezet door het Duitse Rijk.³² Het wetsontwerp is als gevolg hiervan nooit tot wet verheven,³³ maar de bepaling dat bij navordering geen verhoging werd opgelegd als opzet en grove onachtzaamheid ontbraken kwam ongewijzigd in het Besluit op de Winstbelasting 1940 terug.³⁴ Ook in andere heffingsbesluiten die zonder parlementaire behandeling als bezettingsmaatregel volgden en de daarop, na de Tweede Wereldoorlog, gebaseerde noodwet- en regelgeving, zijn gelijklopende verhogingsbepalingen verschenen.³⁵ In het wetsontwerp voor de AWR werd de wettekst betreffende de verhoging bij navordering vervolgens van die wet- en regelgeving overgenomen. De term grove onachtzaamheid werd hierbij vervangen door de term grove schuld.³⁶ De hiervoor geciteerde opmerking in de Tweede Kamer maakt derhalve deel uit van de schaars aanwezige parlementaire toelichting die aan de invoering van de begrippen opzet en grove onachtzaamheid bij de verhoging bij navordering vooraf is gegaan.

Zowel in de noodwet- en regelgeving als in de AWR vloeiden de verhogingen bij navordering of naheffing nog steeds, zoals in het oude fiscale boeterecht van voor de Tweede Wereldoorlog, voort uit de wet. De last om te bewijzen dat opzet en grove schuld afwezig waren, lag op de belastingplichtige.³⁷ Tegen bepaalde verhogingen bij navordering of naheffing stonden rechtsmiddelen open en zo kon de belastingrechter zich voor het eerst over de invulling van de begrippen opzet en grove onachtzaamheid, later opzet en grove schuld, bij navordering buigen. Tot halverwege 1988 beoordeelde de belastingrechter

31. *Kamerstukken II* 1939/40, 239, 6 (NvW), p. 36.

32. *Handelingen II*, 1939/40, p. 1500 (12 april 1940). Het voorlopig verslag van de Eerste Kamer van 8 mei 1940 bevatte geen opmerkingen over de nieuwe verhogingsbepaling, *Kamerstukken I* 1939/40, 239, 239 (VV), p. 7-10.

33. *Kamerstukken I* 1946 II, 239, 239 (Brief, houdende intrekking van het wetsontwerp), p.1.

34. Art. 18 lid 4 Besluit op de Winstbelasting 1940.

35. Art. 4 Zevende Uitvoeringsbeschikking Inkomstenbelasting 1941, art. 41 Wet op de Vermogensbelasting, art. 22 lid 5 Besluit op de Loonbelasting 1940.

36. *Kamerstukken II* 1954/55, 4080, 3 (MvT), p. 16: "Het voorschrift van het eerste lid komt overeen met de bestaande regelingen in zake de bij navordering toe te passen verhoging, behoudens dat de woorden 'groeve schuld' in de plaats zijn gesteld van de woorden 'groeve onachtzaamheid' en dat achter het woord 'tenzij' zijn weggelaten de woorden 'aannemelijk dat'."

37. *Kamerstukken I* 1958/59, 4080, 7a (Eindverslag der commissie van rapporteurs), p. 8: "De omstandigheid, dat de onderwerpelijke bepaling niet, zoals art. 4 van de Zevende Uitvoeringsbeschikking IB 1941 stelt, dat de belastingplichtige de afwezigheid van opzet of grove schuld aannemelijk moet maken, betekent derhalve niet, dat de in deze op de belastingplichtige rustende bewijslast is verzwaaard."

echter niet of opzet en grove schuld aanwezig waren – de boete vloeide immers voort uit de wet – maar of opzet en grove schuld afwezig waren.³⁸

Uit de jurisprudentie vanaf de Tweede Wereldoorlog tot halverwege de jaren '80 van de vorige eeuw komt naar voren dat voor afwezigheid van zowel opzet als grove schuld in ieder geval was vereist dat de belastingplichtige zich er niet bewust van was geweest dat de belastingheffing of -betaling onjuist was. Voor afwezigheid van grove schuld was daarnaast nog vereist dat die onbewustheid niet het gevolg was van grove onzorgvuldigheid of onvoorzichtigheid. Dit hield in dat de rechter in feitelijke instantie, in het kader van de beoordeling of opzet en grove schuld ontbraken, eerst moest vaststellen dat de belastingplichtige niet heeft geweten dat zijn aangifte onjuist was. Het begrip goede trouw werd tot in de jaren '80 van de vorige eeuw nog wel gebruikt om hier uitdrukking aan te geven.³⁹ Vervolgens moest de rechter, om ook tot afwezigheid van grove schuld te komen, vaststellen dat de onjuiste aangifte niet was veroorzaakt door grove onzorgvuldigheid of onvoorzichtigheid.⁴⁰

Ondanks de in het begin van deze paragraaf aangehaalde opmerking van de Tweede Kamer, heb ik in de fiscale boetejurisprudentie tot het eind van de jaren '70 geen aanwijzingen gevonden dat de zojuist genoemde vereisten voor het ontbreken van opzet en grove schuld buiten beschouwing werden gelaten – zoals in het eerste pleitbaar standpunt arrest gebeurde – zodra aan de onjuiste belastingheffing of -betaling een onjuiste, maar wel verdedigbare interpretatie of toepassing van de wet ten grondslag lag.⁴¹ Integendeel, kort voor het arrest van 11 juli 1984 had de belastingkamer van de Hoge Raad, zoals hiervoor in paragraaf 5.2 opgemerkt, nog twee uitspraken ongemoeid gelaten waarin het hof aan de hand van de zojuist genoemde vereisten voor (het ontbreken van) opzet of grove schuld wel had geoordeeld dat de onjuiste belastingheffing aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige was te wijten, terwijl ook deze belastingplichtigen zeer waarschijnlijk een pleitbaar standpunt hadden ingenomen.⁴²

Voor zover ik heb kunnen achterhalen was Hof 's-Gravenhage aan het eind van de jaren '70 de eerste rechter die de stelling van de belastingplichtige heeft geaccepteerd dat bij een bewust ingenomen standpunt, dat weliswaar onjuist,

38. HR 15 juli 1988, *BNB* 1988/270, r.o. 4.

39. HR 16 mei 1956, *BNB* 1956/208, Hof 's-Gravenhage 23 juni 1961, *BNB* 1962/57, Hof 's-Gravenhage 4 maart 1977, *BNB* 1978/206.

40. HR 16 mei 1956, *BNB* 1956/208, HR 23 juni 1976, *BNB* 1976/199, HR 14 maart 1979, *BNB* 1979/118, HR 2 juni 1982, *BNB* 1982/186, Hof 's-Gravenhage 23 juni 1961, *BNB* 1962/57, Hof 's-Gravenhage 24 oktober 1962, *BNB* 1963/36, Hof 's-Gravenhage 4 maart 1977, *BNB* 1978/206.

41. Op het eerste pleitbaar standpunt verweer dat ik heb aangetroffen is de belastingkamer van de Hoge Raad niet ingegaan. Zie HR 22 maart 1961, *BNB* 1961/148: "Moet een dergelijke, wellicht minder juiste visie op de wet in zo'n moeilijke materie bestraft worden met een boete van liefst f 5891?"

42. HR 24 november 1982, *BNB* 1983/103 en HR 29 juni 1983, *BNB* 1983/261.

maar toch verdedigbaar was, geen sprake kon zijn van opzet of grove onachtzaamheid.⁴³

In de wetsgeschiedenis die aan de invoering van de begrippen opzet en grove onachtzaamheid bij de verhoging bij navordering vooraf is gegaan en de daaropvolgende jurisprudentie zijn derhalve weinig aanwijzingen te vinden voor het beginsel dat op een aangifte die is gebaseerd op een pleitbaar standpunt geen verhoging hoort te volgen, noch voor het uitgangspunt dat bij een aangifte die is gebaseerd op een pleitbaar standpunt opzet en grove schuld zonder meer ontbreken.

In de fiscale literatuur zijn hier wel aanwijzingen voor te vinden. Ik ga ervan uit dat Scheltens aan het eind van de jaren zestig of zeventig van de vorige eeuw als eerste heeft verdedigd dat bij een bewust ingenomen pleitbaar standpunt geen sprake kan zijn van opzet of grove schuld en daarmee ook niet van een verhoging. In zijn handboek over de Algemene wet inzake rijksbelastingen heeft hij in dit verband opgemerkt: *“Het is ... zeer goed mogelijk, dat een bestanddeel van de heffingsgrondslag opzettelijk niet wordt aangegeven omdat de aangever na misschien grondige overweging maar toch ten onrechte van mening is, dat van een belastbaar bestanddeel geen sprake is. De in overeenstemming daarmee opgelegde aanslag is dan door opzettelijk niet aangeven van het bestanddeel te laag. De aangever heeft dan inderdaad wel de onjuiste aangifte gewild, maar niet heeft hij een onjuiste aangifte gewild: hij was – zij het ten onrechte – van mening, dat de aangifte juist was en dan zal verwijtbaarheid ontbreken ... Aangenomen uiteraard, dat de aangever in zijn oordeelsvorming niet al te lichtvaardig is geweest.”*⁴⁴

In een conclusie voorafgaand aan een arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad uit 1976 heeft A-G Van Soest zich bij de opmerking uit het handboek van Scheltens met de volgende woorden aangesloten: *“Nu wil het mij voorkomen, dat de belastingplichtige die bij de invulling van zijn aangiftebiljet een voordeel niet opneemt, omdat hij zich op het – rechtens verdedigbare – standpunt stelt, dat dat voordeel niet tot het belastbare inkomen behoort, geen opzet of grove schuld heeft aan een te lage belastingheffing, als later blijkt dat de rechter dat standpunt rechtens onjuist acht.”*⁴⁵

43. Hof 's-Gravenhage 21 september 1978, BNB 1979/329. Het hof oordeelde dat er wel sprake was van onachtzaamheid.

44. J.P. Scheltens, *De Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Arnhem: Gouda Quint losbladig (mei 1978), p. 522. J.P. Scheltens bekritiseerde onder BNB 1983/261 ook het arrest van 29 juni 1983, waarin de vereisten voor afwezigheid van opzet en grove schuld onverkort werden toegepast, terwijl het rechtskundige standpunt in andere zaken door belastingrechters in feitelijke instantie wel was gevolgd (en daarmee pleitbaar moet zijn geweest).

45. Conclusie van A-G Van Soest, gepubliceerd in BNB 1976/199.

5.3.4 Afsluiting

Het beginsel dat op een aangifte die is gebaseerd op een pleitbaar standpunt geen verhoging behoort te volgen heeft in het oude fiscale boeterecht van vóór de invoering van de AWR niet bestaan. Ná de invoering van de AWR is uitsluitend uit een ambivalente opmerking uit de wetsgeschiedenis en uit een uitspraak van het Hof 's-Gravenhage op te maken dat een pleitbaar standpunt tot afwezigheid van opzet en grove schuld leidt. Voorts hebben Scheltens in zijn handboek en A-G Van Soest in twee conclusies, waaronder de conclusie voorafgaand aan het eerste pleitbaar standpunt arrest uit 1984, verdedigd dat opzet en grove schuld bij een pleitbaar standpunt horen te ontbreken.

Het lijkt derhalve vooral de belastingkamer van de Hoge Raad zelf die, in navolging van Scheltens en A-G van Soest, het uitgangspunt in het leven heeft geroepen dat bij een aangifte die is gebaseerd op een pleitbaar standpunt opzet en grove schuld zonder meer ontbreken.

5.4 De bijzondere rol van het pleitbare standpunt in het belastingrecht

5.4.1 De invloed van het pleitbare standpunt in het belastingrecht

Ondanks de ontbrekende rechtshistorische rechtvaardiging zijn het pleitbare standpunt en de daaruit volgende straffeloosheid tegenwoordig moeilijk uit het belastingrecht weg te denken.

Vanaf 1984 heeft de belastingkamer van de Hoge Raad, zoals in het vorige hoofdstuk in paragraaf 4.2.1 uiteengezet, steeds geoordeeld dat bij een pleitbaar standpunt opzet en grove schuld zonder meer ontbreken. Bovendien is de straffeloosheid bij een pleitbaar standpunt niet beperkt gebleven tot vergrijpboetes. Zo heeft de belastingkamer van de Hoge Raad, zoals in het vorige hoofdstuk besproken, in een aantal arresten geoordeeld dat een pleitbaar standpunt ook bij een verzuimboete tot het gevolg heeft dat alle schuld ontbreekt.⁴⁶ Voorts heeft zij in 2009 in een arrest overwogen dat een pleitbaar standpunt tot het ontbreken van de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld leidt.⁴⁷

Enkele jaren na het eerste pleitbaar standpunt arrest – tijdens de parlementaire behandeling van een wetsvoorstel tot aanscherping van belasting-sancties in 1986 – ging de Staatssecretaris van Financiën in zijn hoedanigheid van wetgever er al van uit dat een pleitbaar standpunt zonder meer tot het vervallen van een boete leidt en dat lijkt hij, zoals bijvoorbeeld is op te maken

46. HR 13 mei 1992, *BNB* 1992/242, r.o. 3.4, HR 10 juni 1992, *BNB* 1992/275, r.o. 3.4. Bevestigd door HR 5 januari 2000, *BNB* 2000/85, ECLI:NL:HR:2000:AA4059, r.o. 3.9, HR 2 maart 2012, *BNB* 2012/123, ECLI:NL:HR:2012:BP3858, r.o. 3.5.

47. HR 30 oktober 2010, *BNB* 2010/49, ECLI:NL:HR:2010:BK1488, r.o. 3.1.2.

uit de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2010, nog steeds te doen.⁴⁸ In zijn hoedanigheid van uitvoerder van de wet heeft de Staatssecretaris van Financiën, zoals in het vorige hoofdstuk in de paragrafen 4.3.5 en 4.5.1 besproken, in beleid bekendgemaakt dat bij een pleitbaar standpunt voor boetes geen plaats is. Dit beleid geldt vanaf 1997 voor vergrijpboetes⁴⁹ en vanaf 2000 ook voor verzuimboetes.⁵⁰ Voorts heeft de Staatssecretaris van Financiën in zijn laatstgenoemde hoedanigheid in een toelichting bij een hofuitspraak opgemerkt dat het bij een pleitbaar standpunt niet mogelijk is om wegens kwade trouw na te vorderen.⁵¹

Het pleitbare standpunt en de daaruit volgende straffeloosheid lijken sinds het eerste pleitbaar standpunt arrest derhalve niet alleen voor de belastingrechter, maar ook voor de wetgever en de uitvoerder van de wet een vaststaand gegeven te vormen.

Hier moet bij worden aangetekend dat de belastingkamer van de Hoge Raad, zoals in het vorige hoofdstuk in paragraaf 4.3.3 uiteengezet, nooit expliciet heeft geoordeeld dat een pleitbaar standpunt altijd objectieve werking en daarmee altijd tot het ontbreken van een sanctie leidt. De belastingkamer heeft zich met name nog niet uitgelaten over de situatie waarin een belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte zeker meende te weten dat hij een onjuiste aangifte deed en die onjuiste aangifte ook wilde doen, maar hij naar later blijkt zijn aangifte per toeval op een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt heeft gebaseerd (het pleitbare standpunt “deus ex machina”).⁵² Er zijn naar mijn mening, zoals in het vorige hoofdstuk in paragraaf 4.3.3 uiteengezet, aanwijzingen dat de belastingkamer van de Hoge Raad in deze situatie niet (meer) bereid is het pleitbare standpunt objectieve werking toe te kennen en daarmee tot straffeloosheid te laten leiden.⁵³

48. *Kamerstukken II* 1986/87, 19489, 5 (MvA), p. 7: “Indien een belastingplichtige een standpunt heeft ingenomen dat pleitbaar is te achten, wordt bij een navorderings- c.q. naheffingsaanslag geen verhoging opgelegd.”, *Kamerstukken II* 2009/10, 32128, 20 (Brief van de SvF), p. 13.

49. Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 van 19 december 1997, AFZ97/4578, toelichting bij para. 25, VN 1998/3.4.

50. Besluit van 9 november 2000, RTB 2000/2474M, BNB 2001/13. Dit besluit is vanaf 2007 opgenomen in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998, Besluit van 21 maart 2007, CPP2006/2918M, V-N 2007/17.14, para. 4 lid 3.

51. Toelichting Staatssecretaris van Financiën bij Hof Leeuwarden 31 maart 2006, V-N 2006/34.8. Dit heeft de Staatssecretaris van Financiën ook in zijn hoedanigheid van wetgever opgemerkt tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2010, *Kamerstukken II* 2009/10, 32128, 20 (Brief van de SvF), p. 18.

52. M.W.C. Feteris in zijn noot onder BNB 2004/75 onder punt 5, 6.

53. Het kan zijn dat de belastingkamer van de Hoge Raad de laatste jaren een oordeel heeft vermeden over het opzet in situatie waarin de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte geen pleitbaar standpunt op het oog heeft, maar gewoon een onjuiste aangifte wil doen, terwijl er wel een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt is. Vaak ontbreekt bij een later opgekomen standpunt namelijk de binding met de vastgestelde feiten of met de aangifte(n), zodat het standpunt wellicht theoretisch wel objectief verdedigbaar, maar in de

Tot slot is het pleitbare standpunt en de daaruit volgende straffeloosheid omarmd door de fiscale literatuur.⁵⁴ Tot op de dag van vandaag zijn er weinig kritische geluiden te vinden.⁵⁵ De mogelijkheid om het pleitbare standpunt zonder melding ongestraft in de aangifte te verwerken, is in de literatuur nog wel eens ter discussie gesteld.⁵⁶ Later in dit hoofdstuk, in paragraaf 5.7.2, wordt hier nog op teruggekomen. Voorts wordt de opvatting dat een pleitbaar standpunt bij verzuimboetes ook zonder meer tot het ontbreken van alle schuld leidt, zoals in het vorige hoofdstuk in paragraaf 4.5.1 opgemerkt, niet steeds in de literatuur gedeeld en overigens ook niet steeds door de rechter in feitelijke instantie gevolgd.

5.4.2 De invloed van het pleitbare standpunt buiten het belastingrecht

Het pleitbare standpunt lijkt uitsluitend van belang in het belastingrecht. Buiten het belastingrecht komt een succesvol beroep op het pleitbare standpunt niet voor. Zo werd een pleitbaar standpunt verweer voorheen nog wel eens gevoerd bij de Centrale Raad van Beroep, met name in procedures over

desbetreffende zaak niet van toepassing en daarmee niet pleitbaar is. Als de belastingkamer in dat geval oordeelt dat het standpunt niet pleitbaar is, hoeft zij zich niet meer over het opzet uit te laten. Zie HR 19 april 2013, *BNB* 2013/156, ECLI:NL:HR:2013:BW7156, r.o. 3.5, HR 12 juli 2013, *BNB* 2013/200, ECLI:NL:HR:2013:32.

54. J.P. Scheltens in zijn noot onder *BNB* 1984/268, J.E.A.M. van Dijk in zijn noot onder *BNB* 1988/271, onder 2: "Een belastingplichtige behoort niet gestraft te worden als hij een verdedigbaar standpunt inneemt. Zo geformuleerd klinkt het zo vanzelfsprekend, dat men verwonderd is dat het opgemerkt moet worden..."
55. Wel kritisch: J.W. van der Voort, 'Makkelijker kunnen we het niet maken, opener wel', in: in: J.L.M. Gribnau (red.), *Belastingrecht en ethiek in debat: opstellen over ethische aspecten van belastingheffing*, Deventer: Kluwer 1999, p. 127: "Dat elke burger geacht wordt de wet te kennen, lijkt er in fiscalibus niet erg toe te doen. Dus ook niet bij de belastingrechter: een geslaagd beroep op rechtsdwaling is daar de normaalste zaak van de wereld. Een pleitbaar standpunt dat achteraf weliswaar onrechtmatig blijkt te zijn, treft geen verwijt. Integendeel, de rechter zegt gewoon dat het pleitbaar was en blijikbaar dus moreel niet laakbaar... Dat laconieke gedrag van de lagere belastingrechter is wel begrijpelijk, zolang onze Hoge Raad blijft volhouden dat het ieder geoorloofd is zijn belastingdruk te minimaliseren.", W.J.N.M. Snoijink in zijn noot onder *BNB* 2000/348, onder 2: "Minder vanzelfsprekend is het oordeel van de Hoge Raad over de boete... Het fiscale boetestelsel is er om ook bij meer vrijgevochten naturen de ernst van belastingverplichtingen levend te houden."
56. J.A. Smit heeft in zijn noot onder *FED* 1992/783, onder 5 opgemerkt: "het pleitbaarheidsargument, hoe sympathiek het ook is bedoeld, appelleert naar ik meen iets te veel aan het fiscale rookgordijn dat veelal juist wordt opgetrokken om belasting te ontgaan en abstraheert te gemakkelijk van de ware bedoelingen van constructeurs en belanghebbenden. Daardoor kan soms niet voldoende scherp worden onderscheiden tussen kwaadwillenden en goedbedoelenden. Dit is overigens geen pleidooi voor afschaffing, wel voor een wat kritischer gebruik. Pleitbaarheid mag niet uitgroeien tot een premie voor gewiekste belastingadviseurs. Ook P.J. van Amersfoort heeft zich in zijn noot onder *BNB* 2010/224 onder 6 kritisch uitgelaten over de "door de jurisprudentie... mogelijk gemaakte praktijk onder belastingadviseurs om aan de aangifte ten grondslag gelegde standpunten waarvan verondersteld wordt dat die pleitbaar zijn, niet aan de inspecteur bekend te maken, zulks om 'geen slapende honden wakker te maken'."

boetes opgelegd aan werkgevers wegens het doen van een onjuiste loon-opgave.⁵⁷ De Centrale Raad van Beroep heeft aan het pleitbare standpunt geen invloed toegekend.^{58 59} Ook in strafzaken op grond van de Wet op de economische delicten (WED) lijkt het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt geen invloed te hebben.⁶⁰

Ook de strafkamer van de Hoge Raad heeft in de door haar beoordeelde fiscale strafzaken tot nu toe geen rol aan het pleitbare standpunt toegekend. Toch lijkt de jurisprudentie van de strafkamer daar, zoals in het vorige hoofdstuk, in paragraaf 4.4.2.2. uiteengezet, wel ruimte voor te bieden.

5.5 Principes die aan de opkomst en invloed van het pleitbare standpunt in het belastingrecht ten grondslag kunnen worden gelegd

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft zich nooit uitgelaten over een rechtvaardiging voor het uitgangspunt dat een belastingplichtige bij een pleitbaar standpunt zonder meer redelijkerwijs kon menen juist te handelen. Daar leek met de argumenten die A-G Van Soest in de aan het eerste pleitbaar standpunt arrest voorafgaande conclusie had gegeven ook weinig reden voor. Hiervoor heb ik echter laten zien dat een rechtshistorische onderbouwing voor dit uitgangspunt eigenlijk ontbreekt.

Het is de vraag waar de opkomst en invloed van het pleitbare standpunt dan wel op kan worden gebaseerd. Hierna worden de principes besproken die naderhand, nadat het eerste pleitbaar standpunt arrest is gewezen, in de literatuur zijn genoemd om de introductie van het pleitbaar standpunt begrip en het gevolg van het pleitbare standpunt, de automatische straffeloosheid, te

57. Art. 10 jo art. 12 Coördinatiewet Sociale Verzekering. De CSV is inmiddels vervallen.

58. CRvB 12 april 2001, ECLI:NL:CRVB:2001:AB1661, r.o. 3, CRvB 21 februari 2002, ECLI:NL:CRVB:2002:AE0496, CRvB 24 februari 2005, ECLI:NL:CRVB:2005:AS8886, CRvB 28 april 2005, ECLI:NL:CRVB:2005:AT5471, CRvB 2 juni 2005, ECLI:NL:CRVB:2005:AT8226, CRvB 9 juni 2005, ECLI:NL:CRVB:2005:AT8232, CRvB 14 juli 2005, ECLI:NL:CRVB:2005:AT9928, CRvB 21 juli 2005, ECLI:NL:CRVB:2005:AU1140, CRvB 28 juli 2005, ECLI:NL:CRVB:2005:AU0333, CRvB 1 september 2005, ECLI:NL:CRVB:2005:AU2426, CRvB 22 september 2005, ECLI:NL:CRVB:2005:AU4328, CRvB 20 oktober 2005, ECLI:NL:CRVB:2005:AU5182, CRvB 20 oktober 2005, ECLI:NL:CRVB:2005:AU5604, CRvB 3 november 2005, ECLI:NL:CRVB:2005:AU5938, CRvB 26 januari 2006, ECLI:NL:CRVB:2006:AV2581, CRvB 9 augustus 2006, ECLI:NL:CRVB:2006:AY6124, CRvB 11 januari 2007, ECLI:NL:CRVB:2007:AZ7179, CRvB 16 april 2010, ECLI:NL:CRVB:2010:BM3433, r.o. 5.9, CRvB 12 augustus 2011, ECLI:NL:CRVB:2011:BR5046, r.o. 4.5.2.

59. De CRvB heeft deze ruimte ook niet gezien bij verzuimboetes: CRvB 20 november 2008, ECLI:NL:CRVB:2008:BG5599, r.o. 5.5, CRvB 18 maart 2010, ECLI:NL:CRVB:2010:BL9569, r.o. 7.5.

60. Rb. 's-Hertogenbosch 1 juli 2008, ECLI:NL:RBSHE:2008:BD5788, Hof Amsterdam 23 december 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BU9237, r.o. 4.1.4. In HR 2 september 2014, NJ 2014/395, ECLI:NL:HR:2014:2574, r.o. 3.3 en Hof Arnhem 4 mei 2010, ECLI:NL:GHARN:2010:BM3219 heeft de omstandigheid dat de verdachte erop vertrouwde dat hij met zijn standpunt gelijk zou krijgen wel tot de conclusie geleid dat opzet ontbreekt, niet als gevolg van het pleitbare standpunt, maar als gevolg van het ontbreken van de aanvaarding.

verklaren. Daarna laat ik zien dat het *lex certa* beginsel geen verklaring vormt voor de opkomst van het pleitbare standpunt in het belastingrecht.

5.5.1 *De erkenning van de positie waarin de belastingplichtige ongevraagd is gebracht*

Het eerste principe dat aan de opkomst en invloed van het pleitbare standpunt ten grondslag wordt gelegd houdt verband met de wettelijke aangifteplicht. Een belastingplichtige heeft, zodra hij is uitgenodigd tot het doen van aangifte, de verplichting om aangifte te doen. Bovendien is hij verplicht om die aangifte stellig en zonder voorbehoud te doen.⁶¹ In een belastingaangifte worden, zoals eerder in hoofdstuk 3, paragraaf 3.4.3.5.2 opgemerkt, echter niet alleen feitelijke vragen gesteld, maar ook vragen die uitsluitend na interpretatie en toepassing van het recht kunnen worden beantwoord.⁶² Dat brengt mee dat een belastingplichtige, als het recht voor meerderlei uitleg vatbaar is, een standpunt moet innemen en aan de hand van dat standpunt zijn belastingaangifte moet doen. In de literatuur is gesteld dat het niet gepast is dat een belastingplichtige die een aangifteplicht krijgt opgelegd, met voor meerderlei uitleg vatbaar recht wordt geconfronteerd en toch stellig en zonder voorbehoud aangifte moet doen en daardoor verplicht is een standpunt in te nemen, te beboeten of te bestraffen als hij een onjuist maar pleitbaar standpunt heeft ingenomen.⁶³ Dit principe lijkt alleen in het belastingrecht van belang te zijn. Ook in niet fiscale ordeningswetgeving zijn bijvoorbeeld verplichtingen te vinden (geweest), zoals de loonopgaveverplichtingen op grond van de sociale verzekeringswetgeving, waarvan de reikwijdte als gevolg van voor meerderlei uitleg vatbaar recht onduidelijk is. De gedachte dat een bestraffing onder deze omstandigheden niet gepast is, is hier echter niet terug te vinden.⁶⁴

Los hiervan kan overigens ook worden gesteld dat het niet gepast is om een belastingplichtige, die een aangifteplicht krijgt opgelegd en met ingewikkelde wetgeving wordt geconfronteerd, te beboeten of te bestraffen als hij zich er ten

61. Art. 8 AWR.

62. P.J. Wattel, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 1989, p. 55, H.H.M. Maathuis, W.E.C.A. Valkenburg, *Bestuurlijke boeten in het fiscale recht*, Deventer: Kluwer 1995, p. 64, W.E.C.A. Valkenburg, J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 2014, p. 61. Zo ook: G. Toifl, *Der subjektive Tatbestand im Steuer- und Steuerstrafrecht. Wissen, Wollen, Absicht und Irrtum bei der Besteuerung des Einkommens*, Wien: LexisNexis 2010, p. 178.

63. Wattel 1989, p. 132, F. de Jong, E. Sikkema, Subjectieve bestanddelen, in: *Bijzonder strafrecht*, Deventer: Kluwer 2011, p. 406, H.J. Sachse, J.S. Roepnarain, 'Het leerstuk van het pleitbaar standpunt in het financieel recht', in: R. Maatman (red.), *Lustrumbundel 2012 Vereniging voor Effectenrecht. Gedurfde essays over financieel toezichtrecht*, Deventer: Kluwer 2012, p. 208-209. Zo ook: Toifl 2010, p. 178. Voorts: Rb. Zwolle-Lelystad 13 september 2005, ECLI:NL:RBZLY:2005:AU2558.

64. CRvB 14 juli 2005, ECLI:NL:CRVB:2005:AT9928: "De omstandigheid dat, naar appellante stelt, de jurisprudentie van de Raad...destijds niet eenduidig was, had reden temeer moeten vormen voor appellante om informatie in te winnen bij gedaagde (de uitvoeringsinstantie, MK)".

tijde van het doen van de aangifte niet bewust van is geweest dat hij het recht onjuist interpreteerde of toepaste. Dankzij de kleuring van het opzet in het fiscale boete- en strafrecht kan een belastingplichtige, die niet heeft geweten dat (er een aanmerkelijke kans is) dat hij het recht onjuist interpreteert of toepast, ook niet worden gestraft of beboet met een opzetboete. Aan deze belastingplichtige zou hooguit bij een niet-pleitbaar onjuiste interpretatie of toepassing van het recht een grove schuld boete kunnen worden opgelegd, als er voor hem redelijkerwijs aanleiding zou moeten zijn geweest om te vermoeden dat zijn aangifte onjuist was.

5.5.2 *De vrijheid van een belastingplichtige om de eigen interpretatie en toepassing van het recht aan de belastingrechter voor te leggen*

In de tweede plaats is in de literatuur gesteld dat het een belastingplichtige vrij moet staan om zijn visie op de interpretatie en toepassing van het recht aan de belastingrechter voor te leggen, zonder dat hem boven het hoofd hangt dat een aan hem opgelegde boete in stand blijft als zijn standpunt, hoewel verdedigbaar, onjuist blijkt te zijn.⁶⁵ Dit principe is vooral terug te vinden in literatuur uit de jaren '80 van de vorige eeuw, toen de herinnering aan de hiervoor in paragraaf 5.3.2.1 besproken verhoging ter voorkoming van lichtvaardig procederen nog levend was. Door zijn standpunt aan de belastingrechter voor te leggen dient een belastingplichtige overigens niet alleen zijn eigen belang, maar ook de ontwikkeling van het belastingrecht.⁶⁶

Een belastingplichtige kan zijn visie op de interpretatie en toepassing van het recht echter ook op een andere wijze aan de belastingrechter voorleggen dan door het innemen van een pleitbaar standpunt in zijn aangifte. Hij kan namelijk ook zijn aangifte conform het standpunt van de inspecteur indienen en vervolgens zijn standpunt bij bezwaar innemen, bij aanslagbelastingen door middel van een bezwaarschrift tegen de belastingaanslag en bij aangiftebelastingen door middel van een bezwaarschrift tegen de eigen voldoening of afdracht. Tegen de uitspraak op bezwaar kan hij vervolgens beroep aantekenen bij de belastingrechter. Als deze weg wordt gevolgd kan geen boete aan de belastingplichtige worden opgelegd, hij heeft in zijn aangifte immers het standpunt van de inspecteur en daarmee – volgens de inspecteur althans – het juiste standpunt ingenomen.

65. J.P. Scheltens in zijn noot onder *BNB* 1984/268: "Grote terughoudendheid lijkt mij geboden... wil de administratieve boete niet ontaarden in een straf op procederen, die in het verleden inderdaad heeft bestaan als 'verhoging wegens lichtvaardig procederen', toegepast na een verloren procedure, echter niet als het geschil liep over rechtstoepassing, met de invoering van de AWR afgeschaft.", J. Brunt in zijn noot onder *BNB* 1986/301, onder 4, J.P. Scheltens in zijn noot onder *BNB* 1987/31.

66. Toifl 2010, p. 212: "dass es sonst im Bereich des Steuerrechts nie zu einer geänderten höchstgerichtlichen Judikatur kommen würde."

Het voorschrijven van een dergelijke handelwijze belemmert wel in enige mate de vrijheid van de belastingplichtige om zijn visie op de interpretatie en toepassing van het recht aan de belastingrechter voor te leggen.^{67 68} De belastingplichtige moet immers eerst conform de voorschriften bezwaar maken om zijn standpunt in te kunnen nemen. Daarmee komt het risico dat hij de gelegenheid om zijn standpunt in te nemen alsnog verspeelt, bijvoorbeeld door niet tijdig bezwaar te maken, ook bij hem te liggen.

Volgens de jurisprudentie van de Centrale Raad van Beroep blijft een boete zonder meer in stand als een werkgever het standpunt van de bevoegde uitvoeringsinstantie niet heeft gevolgd, maar zijn eigen pleitbare standpunt heeft ingenomen. Daarbij is zelfs niet van belang of die werkgever zich er bewust van is geweest dat zijn standpunt niet overeenkwam met het standpunt van de uitvoeringsinstantie.⁶⁹

De belastingkamer van de Hoge Raad lijkt echter, zoals eerder in hoofdstuk 4, paragraaf 4.2.2 al opgemerkt, niet te willen voorschrijven dat het standpunt van de inspecteur in de aangifte moet worden gevolgd. Reeds in de eerste pleitbaar standpunt zaak in 1984 heeft de Staatssecretaris van Financiën gesteld dat de belastingplichtige de onjuiste belastingbetaling had kunnen voorkomen door zijn aangifte conform het standpunt van de inspecteur in te dienen en vervolgens zijn standpunt in bezwaar in te nemen. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft zich destijds en ook bij een latere gelegenheid in 1999 niet over deze stelling uitgelaten, maar geoordeeld dat het in de aangifte verwerkte

67. J.P. Scheltens in zijn noot onder *BNB* 1984/268: "Niet voor het eerst beroepen inspecteur en Staatssecretaris zich met een zekere vrijmoedigheid op de juistheid van eigen standpunt om grove schuld of opzet bij de belanghebbende aan te tonen...vgl. het geval van HR 29 juni 1983, *BNB* 1983/261, waarin de Staatssecretaris de belanghebbende verwijt dat deze zich niet heeft gewend tot 'de juiste instantie' voor het verkrijgen van voorlichting, t.w. de inspecteur. Waarom zou voorts de belanghebbende eerst te biecht moeten gaan bij de inspecteur, vervolgens moeten handelen in overeenstemming met diens mening, tenslotte desgewenst trachtend in een procedure het bij voorbaat te betalen bedrag terug te winnen?".

68. Zie echter *Kamerstukken II* 2011/12, 33004, 5 (NV), p. 34: "Voor aangiftebelastingen geldt dat de belastingplichtige aangifte doet volgens de bestaande jurisprudentie en de heersende leer en vervolgens bezwaar maakt tegen de eigen aangifte vanwege zijn daarvan afwijkende pleitbare standpunt." Ik veronderstel dat de Staatssecretaris van Financiën in zijn hoedanigheid van wetgever hier de situatie op het oog had waarbij de belastingplichtige of zijn intermediair een convenant met de belastingdienst heeft afgesloten. In dat kader wordt een dergelijke werkwijze bij aangiftebelastingen inderdaad afgesproken.

69. CRvB 20 oktober 2005, ECLI:NL:CRVB:2005:AU5182, CRvB 20 oktober 2005, ECLI:NL:CRVB:2005:AU5604, CRvB 3 november 2005, ECLI:NL:CRVB:2005:AU5938.

pleitbare standpunt zonder meer tot gevolg heeft dat opzet en grove schuld ontbreken.⁷⁰

Ook volgens Duitse en Oostenrijkse fiscale straf- en boetejurisprudentie hoeft, zoals hierna aan de orde zal komen, de aangifte niet conform de Empfängerhorizont, oftewel conform het standpunt van de inspecteur, te worden ingediend. De belastingplichtige is volgens deze jurisprudentie echter wel verplicht alle fiscaal relevante feiten juist en volledig mee te delen, zodat de belastingdienst in staat is een eigen oordeel over de belastingheffing te vormen. Hier wordt in de paragrafen 5.6.1 en 5.6.2 op teruggekomen.

Het is de vraag waarom juist in het belastingrecht – ook in het Duitse en Oostenrijkse fiscale straf- en boeterecht – een belastingplichtige bij een pleitbaar standpunt niet is gehouden het standpunt van de inspecteur te volgen. Dit houdt naar mijn mening verband met de derde verklaring voor de opkomst en invloed van het pleitbare standpunt die in de literatuur is te vinden: de vrijheid die eenieder in het belastingrecht heeft om de fiscaal gunstigste weg te kiezen.^{71 72}

5.5.3 *De vrijheid van een belastingplichtige om de eigen – voor hem gunstigste – interpretatie en toepassing van het belastingrecht te volgen*

Belastingplichtigen hebben in beginsel de vrijheid om vóór het ontstaan of het definitief worden van de materiële belastingschuld⁷³ – bij tijdstipbelastingen tot het moment waarop het belastbare feit zich heeft voorgedaan en bij tijdvakbelastingen tot het moment waarop het tijdvak waarbinnen het belastbare

70. A-G Van den Berge, conclusie van 6 juni 2000, ECLI:NL:PHR:2000:AA8852, r.o. 5. De Hoge Raad ging in HR 11 juli 1984, *BNB* 1984/268 niet in op de stelling van de Staatssecretaris van Financiën in cassatie, dat de belastingplichtige bezwaar tegen zijn eigen voldoening moest maken, maar bevestigde in r.o. 4 het oordeel van het hof dat er geen sprake was van grove schuld of opzet. A-G Van Soest reageerde in zijn conclusie van 2 maart 1984 voorafgaand aan dit arrest in r.o. h wel op deze stelling: “Dat het, gelijk de SvF betoogt, de te dezen juiste weg voor het geval de belastingplichtige weet dat zijn standpunt anders is dan dat van de inspecteur, zou zijn de aangifte te doen en dus de op aangifte te betalen belasting te voldoen overeenkomstig het standpunt van de inspecteur en vervolgens bezwaar te maken, heeft geen basis in het thans geldende belastingrecht en heeft dat, voor wat de omzetbelasting betreft, ook nooit gehad.” In HR 10 maart 1999, *BNB* 1999/308, r.o. 3.6.1, ging de Hoge Raad voorbij aan de opmerking van het Hof dat niets eraan in de weg stond om bezwaren tegen de heffing te maken en vernietigde de boete alsnog.

71. Dit verband is ook gelegd door Van der Voort 1999, p. 127, J.W.M. van Hoesel, ‘Tijdstip van genieten en pleitbaar standpunt’, *WFR* 1989/5878, p. 905, Sachse en Roepnarain 2012, p. 209-210. Zo ook: Toifl 2010, p. 177.

72. Rb. Zwolle 13 september 2005, ECLI:NL:RBZLY:2005:AU2558: “...is het een fiscaal beginsel dat het de contribuabele in beginsel is toegestaan het voor hem meest gunstige fiscale beeld te schetsen als hij daarmee maar niet bewust de gerechtvaardigde belangen van de schatkist miskent door de belastingdienst op het verkeerde been te zetten.”

73. De belastingschuld die voortvloeit uit de wet en die bij aanslagbelastingen wordt geformaliseerd door het opleggen van een aanslag, bij aangiftebelastingen door betaling van de door de belasting- of inhoudingsplichtige zelf berekende belastingschuld.

feit of de belastbare feiten zich hebben voorgedaan is verstreken – handelingen te verrichten of na te laten waardoor het ontstaan of de hoogte van de materiële belastingschuld wordt beïnvloed.⁷⁴ Zo staat het een belastingplichtige vrij om zijn lening in verband met de aankoop van de auto af te lossen en zijn lening in verband met de aankoop van de eigen woning niet, omdat uitsluitend de rente op de laatstgenoemde lening in box I aftrekbaar is.

Deze vrijheid bestaat niet alleen in het Nederlandse belastingrecht,⁷⁵ maar ook in het recht van de Europese Unie⁷⁶ en in het belastingrecht van de Verenigde Staten en is door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens⁷⁷ bevestigd.⁷⁸

In het Nederlandse belastingrecht is de vrijheid om de fiscaal gunstigste weg te kiezen in de jaren '20 van de vorige eeuw voor het eerst genoemd tijdens de parlementaire behandeling van de wetgeving die richtige heffing mogelijk maakte.⁷⁹ Richtige heffing – thans niet meer toegepast – en *fraus legis* of misbruik van recht, eerder in dit onderzoek in hoofdstuk 2, in de paragrafen 2.5.3 en 2.5.4.3 besproken, vormen bijzondere methoden van rechtsvinding waarbij de belastingrechter de vastgestelde feiten uitsluitend ten behoeve van de belastingheffing of -betaling zodanig aanpast, dat zij alsnog onder de tekst van de wet vallen.⁸⁰ De belastingheffing of -betaling wordt hierbij dus niet meer aan de hand van de vastgestelde feiten bepaald, maar aan de hand van de ten behoeve van de toepassing van het belastingrecht aangepaste feiten. De rechter gaat hier echter uitsluitend toe over als de aan de feiten verbonden fiscale gevolgen in strijd zijn met doel en strekking van de wet en als belastingverijdeling de doorslaggevende beweegreden is geweest voor het samenstel van rechtshandelingen die aan de belastingverijdeling ten grondslag

74. H. Schuttevaer, 'Bijdrage tot een theorie der wetsontduiking in het belastingrecht', in: J. de Willigen, M.A. Wisselink (red.), *Fiscale Monografieën, Geschrift no. 7*, Deventer: Kluwer 1956, p. 33, Scheltens, p. 704-705, Ch.P.A. Geppaart, 'Over wetsontduiking in het belastingrecht' in: Ch.P.A. Geppaart (red.), *Op zoek naar belastingrecht*, Tilburg: Boekhandel Gianotten 1989, p. 107: "Deze regel houdt in dat de belastingplichtigen in een vrije samenleving de rechtsvormen zo mogen kiezen dat het aan belastingen te betalen bedrag zo gering mogelijk is."

75. HR 10 februari 2012, *BNB* 2012/127, ECLI:NL:HR:2012:BK1057, r.o. 3.3.1.

76. HvJ 21 februari 2006, *BNB* 2006/170, r.o. 73-74.

77. EHRM 25 juli 2013, *H&I* 2013/87, r.o. 805-814.

78. Een achtergrond voor deze vrijheid zou gelegen kunnen zijn in de omstandigheid dat de belastingheffing een, hoewel onder voorwaarden gerechtvaardigde, inbreuk op het eigendomsrecht vormt. Zie R.E.C.M. Niessen, 'Wat is er mis met fiscale grensverkenning?', *WFR* 2005/6646, p. 1474.

79. Tijdens de mondelinge behandeling van de Wet tot bevordering van de richtige heffing der directe belastingen had de minister van Financiën in de Tweede Kamer opgemerkt: "De ondergrond is om aperte belastingontduiking (ik veronderstel: ontwijking, MK) tegen te gaan, niet om te verhinderen, dat op normale wijze gebruik wordt gemaakt van wettelijk toelaatbare middelen om belasting te ontgaan." (*Handelingen II*, 1924/25, p. 1814 (19 maart 1925)).

80. R.E.C.M. Niessen, 'Fraus legis in de 21^e eeuw', *NTFRB* 2011-6, p. 6-7, L.A. de Bleeck, J. de Bleeck, E.A.G. van der Ouderaa, R.J. Koopman, S.C.W. Douma, J. Wortel, *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, p. 416.

liggen. De vrijheid om de fiscaal voordeligste weg te kiezen vormt weliswaar het uitgangspunt, maar bij strijd met doel en strekking van de wet en belastingverijdeling als doorslaggevende beweegreden voor de gekozen weg kan de hiervoor genoemde vrijheid door toepassing van *fraus legis* of misbruik van recht worden beperkt.

Van de vraag, in hoeverre het belastingplichtigen vrijstaat om de hoogte van de materiële belastingsschuld te beïnvloeden, moet overigens de vraag worden onderscheiden in hoeverre dit maatschappelijk verantwoord gedrag vormt.⁸¹ Dit is een andere discussie waar ik in dit onderzoek niet verder op inga.⁸²

De vrijheid om de fiscaal voordeligste weg te kiezen ziet op de belastingheffing of –betaling, niet op beboeting. Of er, als deze vrijheid door toepassing van *fraus legis* of misbruik van recht wordt teruggenomen, nog steeds ruimte is om een boete op te leggen, is een andere kwestie. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft zich nog niet uitgelaten over de mogelijkheid om een boete op te leggen als *fraus legis* of misbruik van recht is toegepast. In de jurisprudentie in feitelijke instantie is een boete bij *fraus legis* tot nu toe vaak vernietigd.^{83 84}

In het verlengde van de vrijheid om de fiscaal gunstigste weg te kiezen, ligt naar mijn mening de vrijheid om de eigen – gunstigste – interpretatie of

81. Niessen 2005, p. 1474: "Uitgaande van de eerder bedoelde rechtvaardigheidsprincipes zijn ethische oordelen die buiten de geschreven wet omgaan, wel mogelijk, maar ze vormen persoonlijke inzichten die (nog?) niet deel uitmaken van het positieve recht, en kunnen als gevolg van die omstandigheid nu juist niet worden gehandhaafd met een beroep op het instrumentarium daarvan. Wie de uiterste grens opzoekt, verspeelt wellicht sympathie, maar geen rechten."
82. Een opmerking in dit verband: Tijdens de NOB Conferentie 'Oordeelsvorming in de trias' van 9 en 10 oktober 2012 is de stelling besproken of het pleitbare standpunt de ondergrens van het ethisch handelen van de adviseur vormt. Deze stelling komt er eigenlijk op neer dat het bij de vraag of een belastingadviseur ethisch heeft gehandeld niet gaat om maatschappelijk verantwoord gedrag, maar uitsluitend om de vraag of er beboetbaar of strafbaar is gehandeld.
83. Vernietigd: Hof Arnhem 2 december 1997, gepubliceerd in *BNB* 2000/19, r.o. 4.9, Hof Amsterdam 18 mei 2006, ECLI:NL:GHAMS:2006:AX2429, r.o. 5.8, Rb. Arnhem 24 maart 2011, ECLI:NL:RBARN:2011:BP8954, Rb. Haarlem 12 oktober 2011, ECLI:NL:RBHAA:2011:BV3499, r.o. 4.11-4.13, Rb. Haarlem 19 april 2012, ECLI:NL:RBHAA:2012:BW3602, r.o. 4.11-4.13. Niet vernietigd: Rb. Breda 20 november 2006, *NTFR* 2007/1043, r.o. 4.3.1, Rb. Zeeland-West-Brabant 8 oktober 2015, ECLI:NL:RBZWB:2015:6530, r.o. 4.9. Ook niet vernietigd: Rb. Noord-Holland 6 november 2013, ECLI:NL:RBNHO:2013:11321, r.o. 4.36, maar het Hof Amsterdam heeft de boete alsnog vernietigd bij uitspraak van 8 oktober 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:4098, r.o. 4.5.6.
84. Van Kesteren, aangehaald door L.J.A. Pieterse, in 'De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW', *WFR* 2013/6987 p. 200, leidt uit HvJ EG 4 juni 2009, C-158/08, r.o. 29 (Pometon) af dat misbruik van recht tot een boete kan leiden. Het oordeel van het Hof van Justitie van de Europese Unie dat het gemeenschapsrecht niet aan de oplegging van een boete bij misbruik van recht in de weg staat, houdt echter nog niet in dat het nationale recht de mogelijkheid tot het opleggen van een boete in een dergelijke situatie kent. Vergelijk Hof Amsterdam 8 oktober 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:1498, r.o. 4.5.8: "Voor zover geen sprake is van een wettelijke bepaling waarop zo'n boete zou kunnen worden gebaseerd – en dat geval doet zich hier naar 's Hof's oordeel voor – is het niet aan de rechter maar aan de wetgever om in een op dit punt aanwezig geacht rechtstekort te voorzien."

toepassing van het recht te volgen. Als het kiezen van de fiscaal gunstigste weg vóór het ontstaan of definitief worden van de materiële belastingschuld is toegestaan, ligt het voor de hand dat het een belastingplichtige, die bij het doen van de aangifte wordt geconfronteerd met recht dat voor meerderlei uitleg vatbaar is, ook vrijstaat om de eigen interpretatie of toepassing van het recht te volgen. Van beide vrijheden zou echter weinig meer overblijven als, zoals in het algemene strafrecht, het opzoeken van de grenzen van de wet tot bestraffing of beboeting zou leiden zodra het standpunt onjuist blijkt.⁸⁵

Een belastingplichtige zou ook van zijn vrijheid om de voor hem gunstigste interpretatie of toepassing van het recht te volgen gebruik kunnen maken door zijn aangifte conform het standpunt van de inspecteur in te dienen en vervolgens zijn standpunt in bezwaar in te nemen. Dit brengt echter enige belemmering van deze vrijheid mee. In de eerste plaats lijkt het dan dat het eveneens voor discussie vatbare standpunt van de inspecteur voorrang heeft – als ware het een beter verdedigbaar standpunt – boven het standpunt van de belastingplichtige. In de tweede plaats komt, zoals hiervoor opgemerkt, het risico dat de gelegenheid om de eigen interpretatie of toepassing van het recht te volgen wordt verspeeld bij de belastingplichtige te liggen.

5.5.4 *Rechtvaardiging voor de opkomst en invloed van het pleitbare standpunt in het fiscale boete- en strafrecht*

Hoewel de belastingkamer van de Hoge Raad zich er, zoals hiervoor gezegd, niet over heeft uitgelaten, ga ik ervan uit dat de rechtvaardiging voor de opkomst van het pleitbaar standpunt begrip en voor de invloed van dat begrip, de straffeloosheid, in de zojuist besproken principes moet worden gevonden.

Buiten het belastingrecht lijken deze principes niet relevant. De positie waarin de belastingplichtige ongevraagd is gebracht en de vrijheid van een belastingplichtige om de eigen interpretatie en toepassing van het recht aan de belastingrechter voor te leggen, staan in het algemene en economische strafrecht en in de rechtspraak van de Centrale Raad van Beroep bestraffing of beboeting niet in de weg. De vrijheid om de fiscaal gunstigste weg te kiezen geldt uitsluitend in het belastingrecht.

Zo bezien is het begrijpelijk dat het pleitbare standpunt in het fiscale boete-recht wel een rol vervult, maar in het algemene en economische strafrecht niet. De onderliggende principes zouden naar mijn mening echter wél van belang moeten zijn zodra niet de belastingrechter maar de strafrechter zich over de

85. J. de Hullu, *Materieel strafrecht. Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, p. 87 en 366-367, "Voor verontschuldigbare dwaling is niet voldoende dat men in zijn algemeenheid in redelijkheid kan bepleiten dat een wettelijk voorschrift niet van toepassing is...Wie de grenzen van de wet opzoekt kan voor de overschrijding van de grens de rekening gepresenteerd krijgen, wanneer die net even anders blijkt te liggen."

strafwaardigheid van een onjuiste maar pleitbare aangifte buigt. Ook in het fiscale strafrecht zouden deze principes daarom tot gevolg moeten hebben dat op een eigen – van het algemene strafrecht afwijkende – wijze over de strafwaardigheid van een onjuiste, maar pleitbare aangifte wordt gedacht.

Geen van deze principes hoeft naar mijn mening echter mee te brengen dat het pleitbare standpunt onder alle omstandigheden tot straffeloosheid leidt. Van een belastingplichtige die een aangifteplicht opgelegd heeft gekregen, met voor meerderlei uitleg vatbaar recht is geconfronteerd en toch stellig en zonder voorbehoud aangifte heeft moeten doen en daardoor verplicht is geweest een standpunt in te nemen, kan nog steeds worden verwacht dat hij de aanmerkelijke kans op een onjuiste aangifte niet heeft aanvaard, oftewel dat hij ervan uit is gegaan dat hij een juiste aangifte heeft gedaan. Hetzelfde geldt voor een belastingplichtige die van zijn vrijheid gebruik heeft gemaakt om de eigen interpretatie en toepassing van het recht aan de belastingrechter voor te leggen.

De vrijheid van een belastingplichtige om zijn eigen interpretatie en toepassing van het belastingrecht te volgen lijkt de meest vergaande invloed op de strafwaardigheid te hebben. Een belastingplichtige die van deze vrijheid gebruik heeft gemaakt, kan niet worden verweten dat hij de grenzen van de wet heeft opgezocht. Van deze belastingplichtige kan echter wel worden verwacht dat hij binnen de ruimte heeft willen blijven die deze vrijheid hem verschaft. Ik vertaal dit zo, dat hij niet hoeft te hebben verondersteld dat zijn standpunt juist was, maar in ieder geval wel moet hebben verondersteld dat zijn standpunt pleitbaar was.

De drie onderliggende principes hoeven naar mijn mening daarom niet tot een vrijbrief te leiden voor een belastingplichtige die gewoonweg een onjuiste aangifte heeft willen doen, zonder op het moment van het doen van de aangifte aan een pleitbaar standpunt te denken of zonder te geloven dat zijn standpunt pleitbaar is.⁸⁶ Hier wordt in paragraaf 5.7.1 op teruggekomen.

Scheltens en A-G Van Soest die, zoals in paragraaf 5.3.4 is besproken, als eersten hebben verdedigd dat opzet en grove schuld bij een pleitbaar standpunt afwezig zijn, hebben naar mijn mening ook niet gesteld dat een pleitbaar standpunt onder alle omstandigheden tot straffeloosheid hoort te leiden. Beiden lijken uitsluitend van het ontbreken van opzet en grove schuld en daarmee van straffeloosheid te zijn uitgegaan in situaties waarin een belas-

86. Vergelijk M.W.C. Feteris in zijn noot onder *BNB* 2004/75 onder 17: "Dit komt erop neer dat de belanghebbende wel de intentie had om binnen de grenzen van de wet te blijven, maar niet goed wist waar die grenzen lagen.", J.W. IJssink, 'Enkele gedachten over het fiscale pleitbare standpunt in strafzaken', in: L.J.A. Pieterse (red.), *Draaicirkels van formeel belastingrecht*, Amersfoort: Sdu 2009, p. 213: "De belastingplichtige is immers op grond van zijn inziens valide argumenten van mening dat hij binnen het kader van de belastingregels niet meer belasting is verschuldigd dan hij aangeeft."

tingplichtige zich er ten tijde van het doen van de aangifte weliswaar bewust van was dat zijn aangifte mogelijk onjuist was, maar toch meende dat hij gelijk had.⁸⁷

5.5.5 *Opkomst van het pleitbare standpunt en het lex certa beginsel*

Van schending van het lex certa beginsel, het uit het legaliteitsbeginsel voortvloeiende gebod van scherpe normen, kan worden gesproken in een situatie waarin de beschuldigde niet in de gelegenheid is geweest van een strafbare of beboetbare gedraging af te zien, omdat de door de rechter gevolgde interpretatie of toepassing van het recht niet voorzienbaar was. Ook in de situatie waarin een aangifte onjuist blijkt te zijn als gevolg van onjuiste interpretatie of toepassing van het recht is schending van het lex certa beginsel denkbaar. De belastingplichtige moet dan door het doen van een onjuiste aangifte een strafbare of beboetbare gedraging hebben begaan die hij niet had kunnen voorkomen, omdat hij de door de rechter gevolgde interpretatie of toepassing van de onderliggende belastingbepaling niet had kunnen voorzien. Van een dergelijke onvoorzienbaarheid is in het fiscale boete- en strafrecht echter niet snel sprake. Er is mij in ieder geval geen jurisprudentie bekend waarin is geoordeeld dat een sanctie wegens strijd met het lex certa beginsel achterwege moest blijven.

Het pleitbare standpunt ziet, zoals in hoofdstuk 2 in paragraaf 2.5.2.1 uiteengezet, op situaties waarin naast de uiteindelijk door de belastingkamer van de Hoge Raad gekozen interpretatie of toepassing van het belastingrecht ook andere objectief verdedigbare interpretaties of toepassingen van het recht hebben bestaan. De uiteindelijk door de belastingkamer van de Hoge Raad gevolgde interpretatie of toepassing van het recht is hierbij in het algemeen wel voorzienbaar, het is alleen niet op voorhand duidelijk welke van de voorzienbare interpretaties of toepassingen de belastingkamer gaat volgen.

Het verschil tussen de onvoorzienbaarheid en de pleitbaarheid wordt duidelijk in de situatie waarin het hof een rechtskundig standpunt van de belastingplichtige over de belastingheffing heeft gevolgd, maar dat standpunt vervolgens door de belastingkamer van de Hoge Raad niet wordt overgenomen. In deze

87. Scheltens, p. 522: "de aangever heeft dan inderdaad wel de onjuiste aangifte gewild, maar niet heeft hij een onjuiste aangifte gewild: hij was – zij het ten onrechte – van mening, dat de aangifte juist was", A-G Van Soest, conclusie voorafgaand aan HR 11 juli 1984, *BNB* 1984/268, onder punt h: "Wie aangifte doet, twijfelt...niet over het verbod een onjuiste aangifte te doen; hij beoogt ook niet met dat verbod in strijd te komen. Hij houdt, voor zover hij van een andere opvatting aangaande het belastingrecht uitgaat dan de inspecteur, alleen aan zijn eigen opvatting vast." Zie ook A-G Van den Berge, conclusie van 6 juni 2000, *ECLI:NL:PHR:2000:AA8852*, r.o. 4.2: "Wie een bate niet aangeeft, omdat hij meent dat daarover geen belasting is verschuldigd, doet dat 'met opzet' maar zijn opzet is niet gericht op benadeling van de fiscus, maar juist op de betaling van het juiste bedrag aan belasting."

situatie zijn er ten tijde van het doen van de aangifte verschillende objectief verdedigbare interpretaties of toepassingen van het recht voorhanden geweest, waarvan het hof er een heeft gekozen, maar de belastingkamer van de Hoge Raad uiteindelijk voor een andere heeft gekozen (die daarmee niet slechts pleitbaar, maar juist blijkt te zijn). In het algemeen zal dan, zoals zojuist opgemerkt, niet kunnen worden gezegd dat de beslissing van de belastingkamer van de Hoge Raad ten tijde van het doen van de aangifte onvoorzienbaar is geweest.⁸⁸ De omstandigheid dat het hof het rechtskundige standpunt van de belastingplichtige heeft gevolgd, brengt volgens vaste jurisprudentie echter in beginsel wel mee, zoals in hoofdstuk 2 in paragraaf 2.5.1 uitgewerkt, dat het standpunt pleitbaar is.

De opkomst van het pleitbare standpunt in het belastingrecht houdt dan ook geen verband met het *lex certa* beginsel.⁸⁹

5.6 Het pleitbare standpunt buiten Nederland

De wettelijke aangifteplicht en het voor meerderlei uitleg vatbare recht zijn uiteraard geen typisch Nederlandse fenomenen. Ook de vrijheid om de fiscaal gunstigste weg te volgen bestaat, zoals eerder opgemerkt, niet alleen in het Nederlandse belastingrecht, maar ook in het recht van de Europese Unie en in het belastingrecht van de Verenigde Staten. Op grond hiervan is te verwachten dat een pleitbaar standpunt of een daarmee vergelijkbaar begrip ook in andere landen invloed heeft op de mogelijkheden om te beboeten of te bestraffen. Dat blijkt in de hierna te bespreken landen, Duitsland, Oostenrijk en de Verenigde Staten, inderdaad zo te zijn.

Hierna onderzoek ik wanneer in Duitsland, Oostenrijk en de Verenigde Staten wordt gesproken van een pleitbaar standpunt – deze vraag wordt kort behandeld, omdat deze al eerder in hoofdstuk 2, in paragraaf 2.5.7, aan de orde is geweest – en welke invloed het pleitbare standpunt in deze landen heeft op de mogelijkheden om een onjuiste belastingaangifte te bestraffen of te beboeten. Hiermee wil ik laten zien dat over de juridische duiding van het

88. Zie EHRM 28 juni 2011, Het Financieel Dagblad/Nederland, AB 2012/15. In deze zaak had de rechtbank het standpunt van het Financieel Dagblad over de interpretatie van het begrip werkgever in art. 1 lid 1 onderdeel b van de Wet arbeid vreemdelingen gevolgd en de door het bestuursorgaan opgelegde boetes wegens overtreding van de Wet arbeid vreemdelingen vernietigd. In hoger beroep had de afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State echter een ruimere interpretatie aan het begrip werkgever gegeven en werden de boetes alsnog gehandhaafd. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens overwoog dat de ingediende klacht over schending van art. 7 EVRM, omdat de interpretatie van het werkgeversbegrip niet “foreseeable” was, “manifestly ill-founded” was. Zie voorts HR (strafkamer) 20 november 2001, NJ 2003/362, ECLI:NL:HR:2001:AB2809 en HR (strafkamer) 9 maart 2004, NJ 2004/675, ECLI:NL:HR:2004:AO1490.

89. Anders: S.F. van Immerseel, D. Liem, ‘Het pleitbaar standpunt: de objectieve versus de subjectieve benadering’, *TFB* 2011-7, p. 11-12, J.D. Baron en R.S. Bekker, ‘The usual suspects: doen geloven dat een aan *fraus legis* gekoppelde boete niet bestaat’, *WFR* 2014/7068, p. 1292-1300.

pleitbaar standpunt verweer en over de invloed van het pleitbare standpunt verschillend kan worden gedacht.

Per land wordt begonnen met een bespreking van de sanctiebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte. Vervolgens wordt voor Duitsland en Oostenrijk beschreven hoe het pleitbaar standpunt verweer in de jurisprudentie is behandeld en hoe het pleitbaar standpunt begrip of een daarmee vergelijkbaar begrip is ingevuld. In beide landen geldt dat transparantie richting de inspecteur een vereiste is voor het achterwege blijven van een sanctie. Tot slot wordt daarom het oordeel van de rechter bezien in de situatie waarin de belastingplichtige een pleitbaar standpunt heeft ingenomen, maar niet aan het vereiste van transparantie heeft voldaan.

Voor de Verenigde Staten wordt een onderscheid gemaakt tussen het fiscale boete- en het fiscale strafrecht. In het fiscale boeterecht van de Verenigde Staten is het pleitbare standpunt een wettelijk begrip. Zowel het antwoord op de vraag wanneer een standpunt pleitbaar is, als het antwoord op de vraag wat het gevolg is van een pleitbaar standpunt is in de wet- en regelgeving te vinden. Eerst wordt de invulling van het pleitbaar standpunt begrip en de invloed van dat begrip in het fiscale boeterecht uitgewerkt. Vervolgens wordt beschreven hoe het pleitbaar standpunt verweer in het fiscale strafrecht, waarin het pleitbare standpunt niet als wettelijk begrip bestaat, in de jurisprudentie is behandeld.

5.6.1 *Het pleitbare standpunt in Duitsland*

Op grond van § 370 lid 1 Abgabenordnung (AO), de Duitse equivalent van de AWR, leidt het opzettelijk onjuist of onvolledig aangeven van fiscaal relevante feiten tot bestraffing indien daardoor te weinig belasting wordt betaald of ten onrechte een belastingvoordeel wordt verkregen.⁹⁰ Onder opzet wordt ook Eventualvorsatz of bedingte Vorsatz begrepen, oftewel voorwaardelijk opzet, waarbij de belastingplichtige niet alleen ernstig voor mogelijk houdt, maar ook op de koop toeneemt dat hij feiten onjuist of onvolledig verstrekt.⁹¹ Als de zojuist genoemde gedraging niet opzettelijk maar lichtfertig oftewel met grove schuld heeft plaatsgevonden, kan op grond van § 378 lid 1 AO worden gesproken van een beboetbaar feit.⁹²

Deze straf- en boetebepaling verschillen van de Nederlandse straf- en boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte. De in § 370 lid 1 en 378 lid 1 AO genoemde gedraging bestaat namelijk uit het onjuist of onvolledig verstrekken van feiten, terwijl in de Nederlandse straf- en

90. Op grond van § 15 Strafgesetzbuch leidt uitsluitend opzettelijk handelen tot een strafbaar feit.

91. BGH 16 december 2009, 1 StR 491/09, rdnr. 41: "es genügt, dass der Täter die Verwirklichung der Merkmale des gesetzlichen Tatbestandes für möglich halt und billigend in Kauf nimmt."

92. §378 AO verlangt geen schuld oftewel Fahrlässigkeit, maar grove schuld oftewel Leichtfertigkeit.

boetebepalingen het doen van een onjuiste belastingaangifte, -heffing of -betaling strafbaar of beboetbaar is gesteld, ongeacht de oorzaak van de onjuistheid.

Zoals eerder in dit onderzoek, in hoofdstuk 3, paragraaf 3.4.3.5.2 uiteengezet, lijkt het in § 370 lid 1 AO genoemde opzet ook te moeten zien op onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht. Volgens het Bundesgerichtshof (BGH), de Duitse equivalent van de Hoge Raad, moet een belastingplichtige zich namelijk bij fiscale strafbepalingen op grond van de zogenoemde Steueranspruchtstheorie bewust zijn geweest van het ontstaan en de hoogte van de mogelijke belastingverplichting.⁹³ Het maakt voor deze bewustheid niet uit of het ontstaan en de hoogte van de belastingverplichting (mede) voortvloeit uit interpretatie of toepassing van het belastingrecht. De Steueranspruchtstheorie lijkt zo een zekere kleuring van het opzet met zich mee te brengen.⁹⁴

In oudere jurisprudentie heeft het Bundesgerichtshof nog wel geoordeeld dat de omstandigheid dat een belastingplichtige in zijn belastingaangifte is uitgegaan van een onjuiste, maar vertretbare Rechtsauffassung, oftewel een verdedigbaar standpunt over de interpretatie of toepassing van het recht, tot het ontbreken van opzet of grove schuld leidt.⁹⁵ Het Bundesgerichtshof heeft echter vaker uitspraken gedaan waarin de vertretbare Rechtsauffassung een andere invloed heeft op het bewijs van het strafbare of beboetbare feit. Dit houdt verband met de delictsomschrijvingen van § 370 lid 1 en 378 lid 1 AO die, zoals zojuist opgemerkt, spreken van het onjuist of onvolledig aangeven van fiscaal relevante feiten en niet van onjuiste Rechtsauffassungen.⁹⁶ Hiervan

93. BGH 5 maart 1986, 2 StR 666/85, BGH 8 september 2011, 1 StR 38/11, rdnr. 19: "Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs gehört zum Vorsatz der Steuerhinterziehung, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will... es genügt, dass der Täter die Verwirklichung der Merkmale des gesetzlichen Tatbestands für möglich hält und billigend in Kauf nimmt..."

94. Ondanks deze jurisprudentie is het in de Duitse literatuur omstreden of het niet-weten dat het belastingrecht onjuist wordt geïnterpreteerd of toegepast een Tatbestandsirrtum inhoudt, als gevolg waarvan het opzet vervalt, of een Verbotsirrtum, dat slechts als het onvermeidbaar is – als aan voorwaarden is voldaan die overeenkomen met de voorwaarden die voor verontschuldigbare rechtsdwaling gelden – tot straffeloosheid leidt. C.J.M. Safferling, *Vorsatz und Schuld. Subjektive Täterelemente im deutschen und englischen Strafrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck 2008, p. 150-152, Toifl 2010, p. 252, K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht – Ein systematischer Grundriß*, Köln: Verlag Otto Schmidt 2013, p. 1271-1272. C.J.M. Safferling, K. Tipke und J. Lang stellen dat het niet-weten "slechts" een Verbotsirrtum inhoudt. Het Bundesgerichtshof heeft de vraag in BGH 8 september 2011, 1 StR 38/11, rdn. 22 en 23 opgeworpen maar niet beantwoord.

95. BGH 5 maart 1986, 2 StR 666/85: "Ein Irrtum über das Bestehen des Steueranspruchs stelle einen (vorsatzausschließenden) Tatbestandsirrtum da... Angesichts der kontroversen Rechtsprechung der Finanzgerichte... ist auch die Verneinung einer leichtfertigen Steuerverkürzung rechtsfehlerfrei." H. Dörn, 'Steuerhinterziehung und Steuerstrafrecht', *Wistra* 1992/7, p. 241, H. Dörn, 'Hinweispflicht bei Abweichung von der Rechtsansicht von der Finanzverwaltung?', *Wistra* 2000/9, p. 334-336.

96. Tipke und Lang 2013, p. 1265.

uitgaande hoeft een in de aangifte verwerkte onjuiste, maar vertretbare Rechtsauffassung op zichzelf geen onjuiste of onvolledige opgave in de zin van deze straf- en boetebepalingen in te houden.⁹⁷ Een dergelijke Rechtsauffassung kan echter wel weer een onjuiste of onvolledige opgave van de fiscaal relevante feiten tot gevolg hebben.⁹⁸ Volgens het Bundesgerichtshof staat het een belastingplichtige in dat geval niet vrij om alleen die feiten aan te geven die uitgaande van zijn Rechtsauffassung relevant zijn.^{99 100}

In het verlengde hiervan heeft het Bundesgerichtshof in 1999 geoordeeld dat een belastingplichtige de vrijheid heeft om, openlijk of verborgen, zijn eigen standpunt in te nemen.¹⁰¹ Een onjuiste Rechtsauffassung is op zichzelf volgens het Bundesgerichtshof inderdaad geen fiscaal relevant feit.¹⁰² De aangifte hoeft derhalve niet conform de Empfängerhorizont, oftewel conform het standpunt van de belastingdienst, te worden ingediend.¹⁰³ Dit neemt niet weg dat de belastingplichtige volgens het Bundesgerichtshof verplicht is om alle fiscaal relevante feiten aan te geven, zodat de belastingdienst in staat is een eigen oordeel over de belastingheffing te vormen.¹⁰⁴ Een belastingplichtige moet derhalve, om te voorkomen dat hij een strafbaar of beboetbaar feit in de zin van § 370 lid 1 en 378 lid 1 AO pleegt, niet alleen de feiten aangeven die op basis van de door hem gevolgde Rechtsauffassung van belang zijn, maar ook

97. Dörn 1992, p. 241-247.

98. Dörn 1992, p. 241-242, G. Kohlmann, *Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht einschließlich Verfahrensrecht. Kommentar zu den §§ 369-412 AO 1977*, Köln: Verlag Otto Schmidt 2003, p. 64, K. Franzen, B. Gast-de Haan, *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht, Kommentar §§ 369-412 AO, StraBEG, § 32 ZollVG*, bearbeitet von B. Gast-de Haan, W. Joecks, M. Jäger, K. Randt, R. Voss, München: Verlag C.H. Beck 2005, p. 191, 192, Tipke und Lang 2013, p. 1265.

99. BGH 8 augustus 1985, 2ARs 223/85, een zaak waarin een belastingadviseur de verdachte was: "Wenn sich Rechtsanwalt Dr. H. somit der "objektiven Zweifelhaftigkeit der Rechtsfrage"... bewußt war, so hätte er seinem Mandanten... den Rat geben müssen, dem Finanzamt jedenfalls den Sachverhalt mitzuteilen.", BGH 19 december 1990, 3 StR 90/90, rdnr. 75: "Es ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz, daß es dem Steuerpflichtigen nicht etwa freisteht, den Steuerbehörden aus einem Gesamtsachverhalt nur einen Teil der Tatsachen richtig vorzutragen und sie im übrigen unter Berufung auf eine nicht zu erkennen gegebene unzutreffende eigene rechtliche Bewertung des Vorgangs zu verschweigen, obwohl die Einzelheiten für die steuerliche Beurteilung bedeutsam sein können. Nach § 90 Abs. 1 Satz 2 AO haben die Beteiligten im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht im Besteuerungsverfahren 'die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen'."

100. Er is in oudere lagere jurisprudentie ook wel aangenomen dat een belastingplichtige bij de opgave van de feiten in zijn aangifte wel uitsluitend moet kunnen uitgaan van zijn vertretbare Rechtsauffassung. OLG Düsseldorf 2 februari 1989, aangehaald door H. Dörn in Dörn 1992, p. 244: "Die Angabe...ist solange nicht unrichtig...wie ihr eine vertretbare, auch von der Meinung der Finanzverwaltung abweichende Rechtsansicht zugrunde liegt."

101. BGH 10 november 1999, 5 StR 221/99, rdnr. 22.

102. Deze opvatting is in Nederland terug te vinden in Wattel 1989, p. 55 en Valkenburg en Van der Werff 2014, p. 61.

103. Tipke und Lang 2013, p. 1265, I. Flore, M. Tsambikalis, *Steuerstrafrecht. Kommentar*, Köln: Carl Heymanns Verlag 2016, p. 445, 446.

104. BGH 10 november 1999, 5 StR 221/99, rdnr. 22-25, bevestigd door BGH 23 februari 2000, StR 570/99, rdnr. 14 en aangehaald door BFH 29 januari 2008, VIII B 37/07.

alle overige relevante feiten. Hiertoe moet de belastingplichtige volgens het Bundesgerichtshof overgaan als zijn Rechtsauffassung objektiv zweifelhaft oftewel objectief voor twijfel vatbaar is. Van objectieve twijfel kan in ieder geval worden gesproken als de door de belastingplichtige ingenomen Rechtsauffassung afwijkt van de jurisprudentie, de richtlijnen van de belastingdienst of van de bestendige rechtspraak.¹⁰⁵

De verplichting om alle relevante feiten aan te geven is door het Bundesgerichtshof op § 90 lid 1 AO tweede volzin gebaseerd.¹⁰⁶ Hierin is bepaald dat de reikwijdte van de verplichting om feiten te verstrekken wordt ingevuld aan de hand van de omstandigheden van het geval.

De Nederlandse wetgeving kent de verplichting om alle fiscaal relevante feiten juist en volledig mee te delen niet. In Nederland ziet zowel de verplichting om aangifte te doen,¹⁰⁷ als de verplichting om informatie te verstrekken,¹⁰⁸ namelijk uitsluitend op het verstrekken van informatie waarom is verzocht. § 90 lid 1 AO lijkt dan ook een ruimere werking te hebben dan de Nederlandse informatieverplichtingen.

Hoewel de zojuist besproken uitspraak van het Bundesgerichtshof in de Duitse literatuur is bekritiseerd,¹⁰⁹ is deze nog steeds maatgevend.¹¹⁰ Het innemen van een pleitbaar standpunt leidt in de Duitse fiscale straf- en boetjurisprudentie dus niet tot een strafbare of beboetbare gedraging, zolang de belastingplichtige de belastingdienst maar in staat heeft gesteld een eigen oordeel te vormen. Als de belastingplichtige echter, door uitsluitend van zijn pleitbare standpunt uit te gaan, niet alle fiscaal relevante feiten juist en volledig heeft aangegeven, heeft hij een strafbare of beboetbare gedraging in de zin van § 370 lid 1 en 378 lid 1 AO begaan. In dat geval hangt het vervolgens af van de subjectieve omstandigheden – de mate van zorgvuldig en voorzichtig handelen, de persoon, het weten en willen van de belastingplichtige – of die onjuiste of onvolledige opgave van fiscaal relevante feiten opzettelijk, grofschuldig of met een onvermeidbaar Verbotsirrtum, een vorm van verontschuldigbare rechtsdwaling, heeft plaatsgevonden.

105. BGH 10 november 1999, 5 StR 221/99, rdnr. 25: "... wenn die von dem Steuerpflichtigen vertretene Auffassung über die Auslegung von Rechtsbegriffen oder die Subsumtion bestimmter Tatsachen von der Rechtsprechung, Richtlinien der Finanzverwaltung oder der regelmäßigen Veranlagungspraxis abweicht." K. Randt, 'Reichweite und Grenzen der steuerliche Erklärungspflicht im Steuerstrafrecht', in: W. Spindler, K. Tipke, T. Rödter (red.), *Steuerzentrierte Rechtsberatung*, Köln: Verlag Otto Schmidt 2009, p. 1255-1267.

106. BGH 10 november 1999, 5 StR 221/99, rdnr. 25. Eerder: BGH 19 december 1990, 3 StR 90/90, rdnr. 75.

107. Art. 8 AWR.

108. Art. 47 AWR.

109. H. Dörn, 'Hinweispflicht bei Abweichung von der Rechtsansicht von der Finanzverwaltung?', *Wistra* 2000/9, p. 334-342; Toifl 2010, p. 207; R. Seer, M. Krumm, 'Die Kriminalisierung der Cum-/Ex-Dividende Geschäfte als Herausforderung für den Rechtsstaat (Teil 2)', *DStR* 35/2013, p. 1816, voetnoot 67.

110. Tipke und Lang 2013, p. 1265.

In situaties waarin de belastingplichtige zich bewust is geweest van de mogelijkheid dat zijn Rechtsauffassung onjuist was, maar de belastingdienst toch niet van alle fiscaal relevante feiten op de hoogte heeft gebracht, kan tot voorwaardelijk opzet worden geconcludeerd. Hiertoe is bijvoorbeeld besloten in de zojuist besproken uitspraak uit 1999, in de situatie waarin de belastingplichtige bij de opgave van de fiscaal relevante feiten uitsluitend van zijn Rechtsauffassung was uitgegaan, terwijl hij door zijn gemachtigde erop was gewezen dat de door hem ingenomen Rechtsauffassung met aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid onjuist was,¹¹¹ en in een situatie waarin de verdachte gemachtigde geen jurisprudentie kende die zijn Rechtsauffassung ondersteunde, maar wel jurisprudentie die zijn standpunt ontkrachtte.¹¹² Ook in een situatie waarin een belastingplichtige zijn Rechtsauffassung op een krantenartikel baseerde, terwijl in hetzelfde artikel stond opgemerkt dat de belastingdienst een ander standpunt innam, heeft het Bundesgerichtshof voorwaardelijk opzet niet uitgesloten.¹¹³

Een belastingplichtige die uitsluitend uitgaande van zijn Rechtsauffassung niet alle fiscaal relevante feiten juist en volledig heeft aangegeven, kan daarnaast grove schuld worden verweten.¹¹⁴ De zorgvuldigheid brengt volgens het Bundesgerichtshof namelijk mee dat een belastingplichtige die enig besef moest hebben dat hij te weinig belasting zou kunnen betalen, gehouden is informatie in te winnen over zijn fiscale positie.¹¹⁵ Op grond hiervan komt het volgens het Bundesgerichtshof regelmatig voor dat een belastingplichtige van wie kon en mocht worden verwacht dat hij onderzoek zou hebben gedaan naar zijn fiscale positie, maar die daartoe niet is overgegaan en als gevolg daarvan de fiscaal relevante feiten niet juist en volledig aan de belastingdienst heeft meegedeeld, grofschuldig heeft gehandeld.¹¹⁶ Dit oordeel lijkt redelijk overeen

111. BGH 10 november 1999, 5 StR 221/99, rdnr. 26: "... da er von der von ihm mit der Klärung dieser Frage beauftragten Steuerkanzlei ausdrücklich darauf hingewiesen worden war..." In deze uitspraak heeft het BGH daarnaast overwogen dat het opzet werd bevestigd door de omstandigheid dat de belastingplichtige naderhand onjuiste informatie had verstrekt.

112. BGH 8 augustus 1985, 2 ARs 223/85.

113. BGH 23 februari 2000, StR 570/99, rdnr. 14. Uit deze uitspraak is ook op te maken, dat het Bundesgerichtshof een objectieve werking van het pleitbare standpunt, die mee zou brengen dat er bij een pleitbaar standpunt zonder meer niet kan worden gesproken van opzet of grove schuld, niet volgt: "Für 1994 konnte das Verhalten des Angeklagten nicht durch den Zeitungsartikel vom 27. Juni 1996 beeinflusst worden sein, da der für die Vollendung und Beendigung der Tat maßgebliche Abschluß der Veranlagungsarbeiten der Finanzbehörden bereits Ende Mai 1996 erfolgt war."

114. BGH 23 februari 2000, StR 570/99, rdnr. 14.

115. BGH 16 december 2009, 1 StR 491/09, rdnr. 44: "Leichtfertig handelt, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Einzelfalls und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich im aufdrängen musste, dass dadurch eine Steuerverkürzung eintreten wird...", BGH 8 september 2011, 1 StR 38/11, rdnr. 16.

116. BGH 8 september 2011, 1 StR 38/11, rdnr. 16: "Zudem ist es Steuerpflichtigen regelmäßig möglich und zumutbar, offene Rechtsfragen nach Aufdeckung des vollständigen und wahren Sachverhalts im Besteuerungsverfahren zu klären."

te komen met de hiervoor in paragraaf 5.4.2 besproken jurisprudentie van de Centrale Raad van Beroep, op grond waarvan een boete ook gehandhaafd kon blijven als de werkgever zich er niet bewust van was dat hij een andersluidend standpunt dan dat van de uitvoeringsinstantie had ingenomen.

Een vertretbare Rechtsauffassung kan in beginsel derhalve niet tot straffeloosheid leiden zolang de belastingdienst in staat is gesteld een eigen oordeel te vormen. Dit zou slechts anders kunnen zijn als de belastingplichtige zich kan beroepen op een onvermeidbar Verbotsirrtum. Hiervoor is vereist dat de belastingplichtige zich er niet bewust van is geweest dat zijn standpunt mogelijk onjuist was.¹¹⁷ Bij twijfel of het standpunt juist was, is een onvermeidbar Verbotsirrtum niet meer mogelijk.¹¹⁸ Van belang is niet of het standpunt verdedigbaar is,¹¹⁹ maar of de belastingplichtige zich door middel van een betrouwbare opinie,¹²⁰ afkomstig van een betrouwbare instantie¹²¹ ervan heeft overtuigd dat hij een juist standpunt heeft ingenomen.

Naast het voorgaande is in de Duitse literatuur gesteld dat bij een vertretbare Rechtsauffassung bestraffing of beboeting op grond van § 370 en 378 AO in strijd zou kunnen komen met het Bestimmtheitsgebot van § 103 II van het Grundgesetz.¹²² Omdat er bij een vertretbare Rechtsauffassung ten tijde van het doen van de aangifte verschillende interpretaties of toepassingen van de onderliggende bepaling uit het belastingrecht mogelijk zijn geweest, zou de onjuiste interpretatie of toepassing van die onderliggende bepaling en daarmee van het al dan niet plegen van een strafbaar of beboetbaar feit onvoldoende voorzienbaar kunnen zijn geweest. Tot nu toe hebben het Bundesgerichtshof en het Bundesverfassungsgericht (BVerfG), het Duitse constitutionele hof, bij vertretbare Rechtsauffassungen nog niet geconcludeerd tot

117. BGH 15 november 1994, 5 StR 237/94, BGH 11 oktober 2012, 1 StR 213/10 (een niet fiscale zaak), rdnr. 70.

118. BGH 15 november 1994, 5 StR 237/94, BGH 11 oktober 2012, 1 StR 213/10 (een niet fiscale zaak), rdnr. 75: "Unvermeidbar ist ein Verbotsirrtum erst dann, wenn der Täter alle seine geistigen Erkenntniskräfte eingesetzt und etwa aufkommende Zweifel durch Nachdenken oder erforderlichenfalls durch Einholung verlässlichen und sachkundigen Rechtsrats beseitigt hat".

119. BGH 11 oktober 2012, 1 StR 213/10 (een niet fiscale zaak), rdnr. 71: "... kommt auch den Aspekt, dass der Begriff...durch den EuGH (HvJ, MK) erst in diesem (Straf- MK) Verfahren eine weitere Auslegung erfahren hat, für die Irrtumsfrage keine ausschlaggebende Bedeutung zu."

120. BGH 11 oktober 2012, 1 StR 213/10 (een niet fiscale zaak), rdnr. 75: "Eine Auskunft ist in diesem Sinne nur dann verlässlich, wenn sie objektiv, sorgfältig, verantwortungsbewusst und insbesondere nach pflichtgemäßer Prüfung der Sach- und Rechtslage erteilt worden ist."

121. BGH 11 oktober 2012, 1 StR 213/10 (een niet fiscale zaak), rdnr. 75: "Bei der Auskunftsperson ist dies der Fall, wenn sie die Gewähr für eine diesen Anforderungen entsprechende Auskunftserteilung bietet, sie muss insbesondere sachkundig und unvoreingenommen sein und mit der Erteilung der Auskunft keinerlei Eigeninteresse verfolgen."

122. Dörn 1992, p. 244.

strijdigheid met het Bestimmtheitsgebot.¹²³ Dit sluit aan bij de eerder in dit hoofdstuk, in paragraaf 5.5.5, gemaakte opmerking dat bij een pleitbaar standpunt in het algemeen niet zal kunnen worden gezegd dat de beslissing van de belastingrechter ten tijde van het doen van de aangifte onvoorzienbaar is geweest.

5.6.2 *Het pleitbare standpunt in Oostenrijk*

Op grond van § 33 lid 1 Finanzstrafgesetz (FinStrG) kan een straf worden opgelegd wegens het opzettelijk, onder meer door schending van de wettelijke aangifteplicht, veroorzaken van een onjuiste belastingheffing. Onder opzet wordt ook Eventualvorsatz of bedingte Vorsatz begrepen, oftewel voorwaardelijk opzet, waarbij de belastingplichtige het veroorzaken van de onjuiste belastingheffing niet alleen ernstig voor mogelijk houdt, maar ook op de koop toeneemt.¹²⁴ Als de zojuist omschreven gedraging niet opzettelijk maar fahrlässig oftewel met schuld heeft plaatsgevonden, voorziet § 34 lid 1 FinStrG in een strafbaarstelling.¹²⁵

De in § 33 lid 1 en § 34 lid 1 FinStrG genoemde wettelijke aangifteplicht bestaat uit het verstrekken van feiten. Hierdoor verschillen deze strafbepalingen, evenals de hiervoor besproken Duitse § 370 lid 1 en 378 lid 1 AO, van de Nederlandse straf- en boetebepalingen waarin het doen van een onjuiste belastingaangifte, -heffing of -betaling, ongeacht de oorzaak van de onjuistheid, strafbaar of beboetbaar is gesteld. Dit verschil heeft ook in het Oostenrijkse fiscale strafrecht consequenties voor de beoordeling van het pleitbaar standpunt verweer. Daarnaast kent het Oostenrijkse fiscale strafrecht met § 9 FinStrG een eigen, van het Oostenrijkse algemene strafrecht afwijkende bepaling voor de vaststelling van opzet en grove schuld.¹²⁶ Als het opzet niet is gericht op een onjuiste interpretatie of toepassing van het belastingrecht, wordt gesproken van een Verbotsirrtum dat opzet uitsluit. Dit brengt mee dat het opzet in het Oostenrijkse fiscale strafrecht, evenals het opzet in de Nederlandse fiscale straf- en boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte, is gekleurd. Als het Verbotsirrtum unentschuldigbaar oftewel niet verontschuldigbaar is, is nog wel Fahrlässigkeit oftewel schuld mogelijk.¹²⁷ Bij een entschuldigbaar Verbotsirrtum, een vorm van verontschuldgbare rechtsdwaling, blijft de verdachte ongestraft.¹²⁸ Hiervoor is vereist dat de belastingplichtige heeft vertrouwd op een eenduidig advies van een onafhankelijke en betrouwbare instantie, zoals de belastingdienst of een

123. BGH 16 mei 1984, 2 StR 525/83, rdnr. 46-50, BGH 19 december 1990, 3 StR 90/90, rdnr. 36-41, BVerfG 16 juni 2011, 2BvR 542/09, rdnr. 57-70.

124. § 8 lid 1 FinStrG.

125. § 8 lid 2 FinStrG.

126. Toifl 2010, p. 193, 239.

127. Toifl 2010, p. 249.

128. § 9 FinStrG: "Dem Täter wird weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet..."

professionele gemachtigde.¹²⁹ Daarnaast is voor een entschuldbar Verbotsirrtum vereist dat de belastingplichtige zich er ten tijde van het doen van de aangifte niet bewust van is geweest dat zijn aangifte mogelijk onjuist is.¹³⁰ De vergelijking met verontschuldigbare rechtsdwaling gaat overigens niet helemaal op, omdat een entschuldbar Verbotsirrtum geen strafuitsluitingsgrond vormt, maar opzet uitsluit.¹³¹

Het Verfassungsgerichtshof (VfGH), het Oostenrijkse constitutionele hof, en het Verwaltungsgerichtshof (VwGH), de hoogste bestuursrechter in Oostenrijk, hebben in oudere uitspraken geoordeeld dat een vertretbare Rechtsansicht, een verdedigbare rechtsopvatting, tot een entschuldbar Verbotsirrtum en daarmee evenals in Nederland tot het ontbreken van het subjectieve bestanddeel, het opzet en de (grove) schuld, leidt.¹³² De beslissing dat bij een vertretbare Rechtsansicht opzet en grove schuld ontbreken is in de Oostenrijkse jurisprudentie vaker terug te vinden dan in Duitse jurisprudentie.¹³³

Het Verwaltungsgerichtshof en het Oberster Gerichtshof (OGH), de Oostenrijkse equivalent van de Hoge Raad, hebben de invloed van het vertretbare Rechtsansicht op de vervulling van de delictsomschrijving echter, evenals in Duitsland, tegelijkertijd ook op een andere wijze benaderd. Dit houdt verband met de omstandigheid dat de in § 33 lid 1 en § 34 lid 1 FinStrG genoemde wettelijke aangifteplicht zoals zojuist opgemerkt bestaat uit het verstrekken

129. VwGH 28 maart 2011, 2011/17/0039: "Die entsprechenden Erkundigungen können nicht nur bei den Behörden, sondern auch bei einer zur berufsmäßigen Parteienvertretung berechtigten Person eingeholt werden."

130. VwGH 24 juni 2004, 2004/15/0024, VwGH 26 april 2007, 2005/14/0037, VwGH 28 maart 2011, 2011/17/0039: "... so läge ein schuldausschließender Irrtum dann nicht vor, wenn er Zweifel an der Richtigkeit der Auskunft hätte haben müssen...Solche Zweifel hätte er aber haben müssen, war ihm doch – unbestrittenermaßen – zu den Tatzeitpunkten die abweichende Rechtsmeinung der Abgabenbehörde bekannt gewesen."

131. Eigenlijk heeft het Verbotsirrtum in het Oostenrijkse fiscale strafrecht hiermee dezelfde werking als de verontschuldigbare rechtsdwaling bij de Nederlandse straf- en boetebepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte. In vergelijking met het Duitse strafrecht heeft het Oostenrijkse fiscale Verbotsirrtum de werking van het Duitse Tatbestandsirrtum.

132. VfGH 3 juli 1965, B59/64, aangehaald door VwGH 18 februari 1983, 81/17/0012. VwGH 7 december 1982, 82/14/0088: "Da die entgegengesetzte Rechtsansicht aber nach dem Wortlaut der in Betracht kommenden gesetzlichen Bestimmungen... nicht ganz unvertretbar ist, kann eine der letzteren Rechtsansicht gemäße Vorgangsweise einem Steuerpflichtigen nicht als Verschulden, selbst nicht in der Schuldform leichter Fahrlässigkeit, zugerechnet werden. Denn es geht über die zumutbare Grenze der Sorgfaltsanwendung hinaus, von einem Steuerpflichtigen zu fordern, dass er sich vor Abgabe seiner Abgabenerklärungen über den Inhalt der ohnehin komplizierten und umfangreichen Rechtsvorschriften hinaus auch mit der zu diesen in konkreten Fällen ergangenen Judikatur der Höchstgerichte vertraut macht.", VwGH 26 november 1998, 98/16/0199: "Zwar ist es denkunmöglich, einem Rechtsunterworfenen, der auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht gehandelt hat, Fahrlässigkeit zur Last zu legen." Toifl 2010, p. 193.

133. Toifl, p. 239.

van feiten. De aangifteplicht ziet derhalve niet op Rechtsansichten oftewel standpunten over de interpretatie of toepassing van het recht.¹³⁴ Dit neemt niet weg dat, zoals in de vorige paragraaf besproken, een Rechtsansicht van invloed kan zijn op de opgave van de feiten in de aangifte.¹³⁵

In de jaren '90 van de vorige eeuw heeft het Oberster Gerichtshof en vervolgens het Verwaltungsgerichtshof geoordeeld dat een belastingplichtige zijn aangifte weliswaar ongestraft op een eigen standpunt moet kunnen baseren, maar dat hij verplicht blijft alle relevante feiten naar waarheid en volledig mee te delen.¹³⁶ Beide rechters hebben vooropgesteld dat het een belastingplichtige vrijstaat een eigen standpunt in te nemen.¹³⁷ Ondanks deze vrijheid blijft een belastingplichtige volgens beide Gerichtshöfe echter verplicht de belastingdienst in staat te stellen een eigen oordeel over de belastingheffing te vormen.¹³⁸

Deze verplichting is volgens de jurisprudentie gebaseerd op § 119 lid 1 Bundesabgabenordnung (BAO), de Oostenrijkse equivalent van de AWR. Hierin is voorgeschreven dat de relevante feiten juist en volledig moeten worden verschaft volgens de norm van de desbetreffende voorschriften. Deze uitleg is, evenals in Duitsland, niet onomstreden.¹³⁹ Zoals eerder opgemerkt kent de Nederlandse wetgeving de verplichting om alle fiscaal relevante feiten juist en

134. VwGH 6 augustus 1996, 95/17/0109. Toifl 2010, p. 208.

135. VwGH 6 augustus 1996, 95/17/0109: "Insoweit trifft den Erklärungspflichtigen die Last einer rechtlichen (Vor-)Beurteilung und die einer Vorordnung der Sachgegebenheiten nach ihrer Zuordenbarkeit oder nach dem Ausgeschlossensein der Zuordnung der Sachverhalte unter abgabenrechtliche Tatbestände, was aber voraussetzt, daß den Erklärungen über das Wissen tatsächlicher Gegebenheiten die Verschaffung der Einsicht über die Rechtslage...und letztlich Subsumtionen, rechtliche Wertungen und Schlußfolgerungen voranzugehen haben..."

O. Plückhahn, 'Verletzung abgabenrechtlicher Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten' in: W. Gassner, M. Lang (red.), *Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen. 30 Jahre Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien*, Wien: Linde Verlag 1998, p. 327-330, Toifl 2010, p. 208-209.

136. OGH 10 maart 1992, 140s61/91. In deze uitspraak is het Oberster Gerichtshof voorbijgegaan aan de stelling dat de belastingplichtige kon volstaan met het aangeven van de uitsluitend op grond van de vertretbare Rechtsansicht relevante feiten. VwGH 6 augustus 1996, 95/17/0109: "Dem Abgabepflichtigen steht es, ohne daß strafrechtliche Folgen eintreten, frei, seine Rechtsansicht in den Abgabenerklärungen zu vertreten, nur muß er den Sachverhalt als solchen wahrheitsgemäß offenlegen...Die Angaben müssen die Abgabenbehörde in die Lage versetzen, deren Richtigkeit anhand der Angaben in der Erklärung zu überprüfen. Es muß der volle und ganze Sachverhalt offengelegt werden und dann kann erst die abweichende Rechtsansicht vertreten werden." Eerder al VwGH 20 september 1989, 88/13/0072, aangehaald door Plückhahn in Plückhahn 1998, p. 325.

137. OGH 10 maart 1992, 140s61/91, VwGH 6 augustus 1996, 95/17/0109: "und diese Freiheit kann rechtsstaatlich und grundsätzlich nicht eingeschränkt gesehen werden".

138. OGH 10 maart 1992, 140s61/91, VwGH 6 augustus 1996, 95/17/0109. Plückhahn 1998, p. 327-330, Toifl 2010, p. 209.

139. R. Leitner, G. Toifl, R. Brandl, u.a, *Österreichisches Finanzstrafrecht*, Wien: Springer 2007, p. 297-299, Toifl 2010, p. 211: "Der Gesetzgeber verpflichtet nicht, von der Finanzverwaltung abweichende, aber dennoch vertretbare Rechtsansichten offenzulegen. Es liegt daher im originären Verantwortungsbereich der Finanzverwaltung, die für sie relevanten Fragen zu stellen."

volledig mee te delen niet. § 119 lid 1 BAO lijkt dan ook, evenals het Duitse § 90 lid 1 AO, een ruimere werking te hebben dan de Nederlandse verplichtingen om informatie te verschaffen.

Daarnaast geldt volgens het Verwaltungsgerichtshof voor straffeloosheid de voorwaarde dat het Rechtsansicht vertretbaar is.¹⁴⁰ Bij de bepaling of een Rechtsansicht vertretbaar is, draait het volgens de jurisprudentie van het Verwaltungsgerichtshof om objektive Vertretbarkeit.¹⁴¹ De invulling van dit begrip lijkt, zoals in hoofdstuk 2 in paragraaf 2.5.7 uitgewerkt, redelijk met het pleitbaar standpunt begrip in het Nederlandse fiscale boeterecht overeen te komen.

De hiervoor besproken jurisprudentie van het Oberster Gerichtshof en het Verwaltungsgerichtshof brengt mee dat de wettelijke aangifteplicht niet is geschonden en er geen sprake van een strafbare gedraging in de zin van de hiervoor genoemde strafbepalingen is, zolang de belastingplichtige de belastingdienst in staat heeft gesteld een eigen oordeel over de belastingheffing te vormen en, volgens het Verwaltungsgerichtshof althans, hij een vertretbare Rechtsansicht heeft ingenomen.¹⁴²

De jurisprudentie dat een belastingplichtige die een vertretbare Rechtsansicht inneemt uitsluitend aan zijn wettelijke aangifteplicht voldoet als hij de belastingdienst in staat heeft gesteld een eigen oordeel te vormen en de jurisprudentie dat een vertretbare Rechtsansicht steeds tot het ontbreken van opzet en schuld leidt, zijn moeilijk met elkaar te verenigen. Als een belastingplichtige met een vertretbare Rechtsansicht steeds een succesvol beroep kan doen op een excusabel Verbotsirrtum, is immers geen bestraffing meer mogelijk, ongeacht of hij de belastingdienst in staat heeft gesteld een eigen oordeel te vormen of niet. De verplichting om alle relevante feiten juist en volledig te verschaffen is hierdoor niet af te dwingen.

In 2001 heeft het Verwaltungsgerichtshof in een situatie waarin de belastingplichtige in zijn belastingaangifte uitsluitend was uitgegaan van zijn vertretbare Rechtsansicht, afstand genomen van de jurisprudentie op grond waarvan een vertretbare Rechtsansicht steeds tot een excusabel Verbotsirrtum en daarmee

140. VwGH 6 augustus 1996, 95/17/0109: "... daß der Abgabepflichtige sich mit einer gewissen Freiheit, die die Mehrdeutigkeit der Normen bietet, nur in jenem Raum bewegen kann, der durch die Vertretbarkeit der Deutungs- und Verstehensmöglichkeiten der Rechtsätze gekennzeichnet ist... Die Grenze ist die Vertretbarkeit der Interpretationsverständnisses von den anzuwendenden Rechtsvorschriften." Leitner, Toifl und Brandl 2007, p. 298.

141. VwGH 19 december 2001, 2001/13/0064. Voorts VwGH 19 december 2001, 99/13/0035 en VwGH 27 maart 2002, 99/13/0027, waarin het Verwaltungsgerichtshof van objektive Vertretbarkeit spreekt.

142. Toifl 2010, p. 208: "Ist eine Offenlegung aller abgabenrechtlich maßgebenden Sachverhaltselemente erfolgt, käme demnach eine strafrechtliche Verantwortlichkeit nicht in Betracht, weil der objektive Tatbestand nicht erfüllt ist."

tot het ontbreken van opzet en schuld leidt.¹⁴³ In plaats daarvan heeft het Verwaltungsgerichtshof ook bij een vertretbare Rechtsansicht de vereisten toegepast die normaal voor een entschuldbar Verbotsirrtum gelden. Dit oordeel is in de literatuur bekritiseerd,¹⁴⁴ maar sindsdien in een aantal uitspraken bevestigd.¹⁴⁵ Hiermee is de Oostenrijkse fiscale strafjurisprudentie grotendeels op één lijn gekomen met de hiervoor besproken Duitse jurisprudentie.

Sinds deze uitspraak is het, in de situatie waarin de belastingplichtige uitsluitend zijn eigen Rechtsansicht in zijn aangifte heeft gevolgd en de belastingdienst niet in staat heeft gesteld een eigen oordeel over de belastingheffing te vormen, afhankelijk van de subjectieve omstandigheden – de mate van zorgvuldig en voorzichtig handelen, de persoon, het weten en willen van de belastingplichtige – of kan worden gesproken van opzet, schuld of een entschuldbar Verbotsirrtum.

Hoewel het Verwaltungsgerichtshof in de zojuist genoemde uitspraak uit 2001 voorwaardelijk opzet bij een bewust ingenomen pleitbaar standpunt niet heeft uitgesloten, ben ik het oordeel dat bij een vertretbare Rechtsansicht opzettelijk de wettelijke aangifteplicht is geschonden in de jurisprudentie niet tegengekomen.¹⁴⁶ Tot nu toe heeft het Verwaltungsgerichtshof, ongeacht of het vertretbare Rechtsansicht bewust of onbewust is ingenomen, tot schuld geconcludeerd.¹⁴⁷ Bij onbewust ingenomen vertretbare Rechtsansichten is het Verbotsirrtum volgens het Verwaltungsgerichtshof niet entschuldbar oftewel

143. VwGH 19 december 2001, 2001/13/0064: "... vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass auch eine irrige Gesetzesauslegung einen Beschuldigten nicht zu entschuldigen vermag, der es unterlassen hat, Erkundigungen einzuholen, ob die von ihm zum vorliegenden Fragenkreis vertretene Rechtsansicht zutrifft.... Die Argumentation mit einer auch plausiblen Rechtsauffassung kann ein Verschulden am objektiv unterlaufenen Rechtsirrtum nicht ausschließen..."

144. Tannert u.a., *Finanzstrafgesetz*, Wien: Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung Loseblattsammlung (Dezember 2009), p. 45-46: "Wie der Verfassungsgerichtshof in seinem Erk. v. 3.7.1965, B 59/64, ausgeführt hat, liegt Fahrlässigkeit nicht vor, wenn der Abgabepflichtige auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht gehandelt hat (mag diese Meinung auch mit der Rechtsansicht der Finanzbehörde nicht übereinstimmen). Das ist grundsätzlich richtig: Eine abweichende, aber im Rahmen einer nicht unvernünftigen Normenauslegung bleibende Rechtsansicht ist stets als vertretbar anzusehen; das darauf zurückzuführende Verhalten...kann nicht den Vorwurf der Fahrlässigkeit begründen, dagegen kann der Täter Rechtsirrtum reklamieren". R. Leitner, 'VwGH: Zur Entschuldbarkeit des Verbotsirrtums im Abgabenrecht', *Ecolex* 2002, p. 916-919, R. Leitner, H. Käferböck, 'Aktuelle abgabenrechtliche Judikatur der Höchstgerichte zum KommStG', *Ecolex* 2003, p. 764, Toifl 2010, p. 204-205.

145. VwGH 27 maart 2002, 99/13/0027, VwGH 24 juni 2004, 2004/15/0024, VwGH 27 februari 2008, 2005/13/0095, VwGH 23 juni 2009, 2007/13/0005, VwGH 28 maart 2011, 2011/17/0039. K. Seewald, 'Vertretbare Rechtsansicht – Ausschluss der Fahrlässigkeit', in: N. Schrottmeyer (red.), *Finanzstrafrecht in der Praxis. Aktuelle Fragestellungen erläutert anhand zahlreicher Beispiele (Band 1)*, Wien: Linde Verlag 2007, p. 157-158.

146. Tannert u.a., p. 47: "Wer eine "vertretbare"... Rechtsauffassung seinem Vorbringen unterlegt, der will kein gesetzliches dh strafbares Tatbild verwirklichen und hält eine solche Verwirklichung auch nicht "ernstlich für möglich"."

147. VwGH 19 december 2001, 2001/13/0064, VwGH 27 februari 2008, 2005/13/0095.

niet verontschuldigbaar, omdat het risico van onjuiste interpretatie of toepassing van de wet bij de belastingplichtige ligt die in strijd met de van hem te verwachten zorgvuldigheid heeft nagelaten zich door een onafhankelijke en betrouwbare instantie te laten informeren. Bij bewust ingenomen vertretbare Rechtsansicht geldt die zorgvuldigheid volgens het Verwaltungsgerichtshof des te meer.¹⁴⁸

In de huidige Oostenrijkse fiscale strafjurisprudentie sluit een pleitbaar standpunt derhalve, in tegenstelling tot in de Nederlandse fiscale boetejurisprudentie, zowel voorwaardelijk opzet als schuld niet meer uit. Voorwaardelijk opzet lijkt in de Oostenrijkse jurisprudentie bij een pleitbaar standpunt minder snel te worden aangenomen dan in de Duitse jurisprudentie.

In de situatie waarin de belastingplichtige de belastingdienst niet in staat heeft gesteld een eigen beoordeling te maken, kan uitsluitend een entschuldbar Verbotsirrtum nog tot straffeloosheid leiden. Voor een entschuldbar Verbotsirrtum is, zoals hiervoor uiteengezet, vanaf 2001 niet meer van belang of de aangifte is gebaseerd op een vertretbare Rechtsansicht. Het gaat er in plaats daarvan om dat de belastingplichtige zich niet bewust is geweest van de mogelijke onjuistheid van zijn Rechtsansicht en heeft vertrouwd op een eenduidig advies van een onafhankelijke en betrouwbare instantie. Bij twijfel over de juistheid van het standpunt, waarvan volgens het Verwaltungsgerichtshof in ieder geval kan worden gesproken als de belastingplichtige bekend is met een andersluidend standpunt van de belastingdienst, is een entschuldbar Verbotsirrtum derhalve niet meer mogelijk.¹⁴⁹

5.6.3 *Het pleitbare standpunt in de Verenigde Staten*

In Nederland, Duitsland en Oostenrijk zijn de begrippen pleitbaar standpunt, objektiv zweifelhafte Rechtsauffassung en vertretbare Rechtsansicht in de jurisprudentie ontstaan en is de invulling en invloed van die begrippen op de mogelijkheden om te beboeten of te bestraffen in de jurisprudentie uitgewerkt. In het belastingrecht van de Verenigde Staten is een position, een standpunt over de interpretatie of toepassing van de wet, een wettelijk begrip. Zowel het antwoord op de vraag wanneer een position voldoende pleitbaar is, als het antwoord op de vraag wat het gevolg is van een voldoende pleitbare position, wordt in de wet- en regelgeving gegeven. Positions worden

148. VwGH 19 december 2001, 2001/13/0064: "Darf sich auf entschuldigenden Rechtsirrtum schon jemand nicht erfolgreich stützen, der es unterlässt, geeignete Erkundigungen über die Rechtslage anzustellen, so muss dies erst recht für jemandem...gelten, der sein Verhalten entgegen der ihm bekannt gewordenen Rechtsansicht der zuständigen Behörde ausgerichtet hat. Dass die Übereinstimmung der von der zuständigen Abgabenbehörde zum Ausdruck gebrachten Rechtsanschauung mit dem Gesetz zu den Zeitpunkten vom Verwaltungsgerichtshof noch nicht überprüft worden war...ändert daran nichts."

149. VwGH 19 december 2001, 2001/13/0064, VwGH 24 juni 2004, 2004/15/0024.

hierbij in verschillende gradaties van verdedigbaarheid onderscheiden. Uitsluitend als een position een bepaalde, door de wet of door een beleidsbesluit verlangde minimumgradatie heeft, kan de oplegging van een civil penalty, oftewel een boete, achterwege blijven.

De omstandigheid dat een position is ingenomen is op grond van wet- en regelgeving overigens niet alleen van belang in het fiscale boeterecht. Zo geldt voor bepaalde bedrijven een verplichting om hun (uncertain tax) positions in of bij de belastingaangifte aan de belastingdienst te melden.¹⁵⁰ In de fiscale strafwetgeving is echter niet in een rol voor de position voorzien. In plaats daarvan is in het fiscale strafrecht in verband met onzekerheid als gevolg van voor meerderlei uitleg vatbare belastingwetgeving een ander begrip in de jurisprudentie ontstaan: uncertainty of the law.

Hierna wordt eerst ingegaan op de invulling en invloed van een position op de mogelijkheid om een belastingplichtige een civil penalty wegens het veroorzaken van onjuiste belastingheffing op te leggen. Vervolgens wordt de – niet door wet- of regelgeving, maar door de jurisprudentie ingevulde – invulling en invloed van uncertainty of the law besproken op de strafrechtelijke aansprakelijkheid bij het doen van een onjuiste aangifte.

5.6.3.1 *Het pleitbare standpunt in het fiscale boeterecht van de Verenigde Staten*

Op grond van de Internal Revenue Code (IRC) is onjuiste belastingheffing die het gevolg is van onnauwkeurig handelen met een accuracy penalty beboetbaar.¹⁵¹ Aan deze accuracy penalty kunnen verschillende gedragingen ten grondslag liggen, zoals het te laag waarderen van bezittingen of het niet opgeven van buitenlandse bezittingen. Bij twee vormen van de accuracy penalty is de omstandigheid dat een position is ingenomen van belang. In de eerste plaats is een position relevant bij de accuracy penalty in verband met substantial understatement, oftewel de boete wegens het doen van een aanmerkelijk te lage opgave.¹⁵² Voor deze boete is geen schuld of opzet vereist. Daarnaast is een position van belang bij de accuracy penalty wegens negligence¹⁵³ oftewel onbewuste schuld.¹⁵⁴

Voor een boete in verband met een substantial understatement is op grond van de tekst van de wet in beginsel geen plaats indien en voor zover de onjuiste belastingheffing is veroorzaakt door een position die minstens op substantial authority berust.¹⁵⁵ Wanneer een position substantial authority heeft, is, zoals

150. IRS Announcement 2010-9.

151. IRC section 6662.

152. IRC section 6662(b)(2) io. (d).

153. IRC section 6662 (b)(1) io. (c).

154. J.A.W. Lensing, *Amerikaans strafrecht. Een vergelijkende inleiding*, Arnhem: Gouda Quint 1996, p. 120.

155. IRC section 6662 (b)(2) io. (d)(2)(b)(i).

hiervoor in hoofdstuk 2, paragraaf 2.5.7 besproken, nauwkeurig uiteengezet in een Treasury Regulation, een beleidsbesluit, over de accuracy penalty bij substantial understatement.¹⁵⁶ Als de belastingplichtige in of bij de aangifte de relevante feiten heeft medegedeeld, hoeft de position om de boete wegens substantial understatement te voorkomen op grond van de tekst van de wet niet op substantial authority te berusten, maar is een lagere mate van verdedigbaarheid, de reasonable basis in the law, voldoende voor straffeloosheid.¹⁵⁷ Bij bepaalde in de wet omschreven positions die mogelijk belastingontwijking of –ontduiking inhouden, geldt de genoemde straffeloosheid bij substantial authority of reasonable basis overigens niet.¹⁵⁸

Op grond van de tekst van de wet speelt een position bij de accuracy penalty in verband met negligence geen rol. Volgens een Treasury Regulation over de boete bij negligence is voor deze boete geen plaats indien en voor zover de onjuiste belastingheffing is veroorzaakt door een standpunt met een reasonable basis in the law.¹⁵⁹

Voorts wordt zowel de boete bij substantial understatement als de boete bij negligence op grond van de laatstgenoemde Treasury Regulation niet opgelegd, indien en voor zover aan de onjuiste belastingheffing een reasonable cause, oftewel een redelijke grond ten grondslag heeft gelegen en de belastingplichtige in good faith oftewel te goeder trouw heeft gehandeld.¹⁶⁰ Of van reasonable cause en good faith kan worden gesproken is in beginsel afhankelijk van de moeite die de belastingplichtige heeft genomen om zijn belastingschuld juist vast te stellen.¹⁶¹

Samengevat worden de accuracy penalties wegens substantial understatement en wegens negligence op grond van wet- en regelgeving niet opgelegd indien en voor zover aan de onjuiste belastingheffing een position ten grondslag heeft gelegen die in voldoende mate pleitbaar is. In beleidsregels is nauwkeurig uitgewerkt wanneer hiervan sprake is. Daarnaast worden deze accuracy penalties ook niet opgelegd als een belastingplichtige op redelijke gronden te goeder trouw is geweest.

5.6.3.2 Het pleitbare standpunt in het fiscale strafrecht van de Verenigde Staten

Naast civil penalties kent de IRC ook criminal sanctions, strafbepalingen, die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte, bijvoorbeeld een strafbepaling in verband met opzettelijke belastingontduiking,¹⁶² en een straf-

156. 26 CFR 1.6662-4 (d).

157. IRC section 6662 (b)(2) io. (d)(2)(b)(ii).

158. IRC section 6662 (d)(2)(c)(i).

159. 26 CFR 1.6662-3 (b) (1).

160. 26 CFR 1.6664-4.

161. 26 CFR 1.6664-4 (b) (1): "Generally, the most important factor is the extent of the taxpayer's effort to assess the taxpayer's proper tax liability."

162. IRC section 7201.

bepaling in verband met het opzettelijk opmaken en ondertekenen van een onjuiste belastingaangifte.¹⁶³ In deze fiscale strafbepalingen is willfulness, een vorm van opzet, vereist.

Willfulness in het fiscale strafrecht wordt door het United States Supreme Court (U.S.), de equivalent van de Nederlandse Hoge Raad, gedefinieerd als “the voluntary intentional violation of a known legal duty”, oftewel de doelbewuste schending van een aan de belastingplichtige bekende wettelijke verplichting.¹⁶⁴ In verband met deze definitie kunnen twee opmerkingen worden gemaakt. In de eerste plaats wordt het begrip willfulness in het federale algemene en fiscale strafrecht van de Verenigde Staten op een andere wijze ingevuld dan het begrip opzet of Vorsatz in het Nederlandse, Duitse en Oostenrijkse algemene en fiscale strafrecht. Willfulness komt in het federale strafrecht neer op het opzettelijk handelen met een bepaald oogmerk, oftewel doelbewust handelen.¹⁶⁵ Dit brengt mee dat voorwaardelijk opzet of beding te Vorsatz, de bewuste aanvaarding van een aanmerkelijke kans, onvoldoende is om tot willfulness te concluderen.

In de tweede plaats is het United States Supreme Court in de uitspraak *United States vs. Murdock* in de jaren '30 van de vorige eeuw ten behoeve van het fiscale strafrecht afgeweken van het uitgangspunt in het federale algemene strafrecht dat willfulness kleurloos is.¹⁶⁶ In het federale fiscale strafrecht is voor willfulness, naast het doelbewust handelen, namelijk vereist dat de belastingplichtige op de hoogte was van zijn wettelijke belastingverplichtingen. Deze afwijking van het federale algemene strafrecht die wordt gerechtvaardigd door de ingewikkeldheid van de belastingwetgeving, bestaat ondanks kritiek in de literatuur nog steeds.¹⁶⁷ Als gevolg hiervan heeft een belastingplichtige die zich er niet bewust van is geweest dat hij zijn belastingverplichtingen heeft geschonden, niet willful gehandeld. Het maakt hierbij niet uit of aan de veronderstelling van de belastingplichtige dat hij juist handelde een verdedigbaar standpunt – van welke verdedigbaarheid de belastingplichtige zich niet bewust was, omdat hij veronderstelde dat zijn standpunt gewoonweg

163. IRC section 7206 (1).

164. *United States vs. Bishop*, 412 U.S. 346 (1973), *United States vs. Pomponio*, 429 U.S. 10 (1976). Herhaald in *Cheek vs. United States*, 498 U.S. 192 (1991). J.W. Lensing vertaalt dit in Lensing 1996 op p. 122 als een vrijwillige, opzettelijke schending van een de dader bekende wettelijke plicht.

165. Lensing 1996, p. 117-123.

166. *United States vs. Murdock*, 290 U.S. 389 (1933). “Congress did not intend that a person, by reason of a bona fide misunderstanding as to his liability for the tax, as to his duty to make a return...should become a criminal by his mere failure to measure up to the prescribed standard of conduct...It follows that the respondent was entitled to the charge he requested with respect to his good faith and actual belief...”

167. Bevestigd in *Cheek vs. United States*, 498 U.S. 192 (1991). J. Strauss, ‘Nonpayment of taxes: when ignorance of the law is an excuse’, *Akron law review*, winter/spring 1992, p. 611-633, M.C. Winings, ‘Ignorance is bliss, especially for the tax evader’, *Journal of Criminal Law and Criminology*, 3 fall 1993, p. 575-603.

juist was – ten grondslag heeft gelegen of een volstrekt onverdedigbaar standpunt.¹⁶⁸

Op grond van de tekst van de fiscale strafbepalingen speelt de omstandigheid dat een position is ingenomen geen rol. Dit heeft echter niet tot gevolg dat het innemen van een pleitbaar, maar naar later blijkt onjuist standpunt, zonder meer leidt tot opzettelijke belastingontduiking of het opzettelijk indienen van een onjuiste belastingaangifte. In de uitspraak *James vs. United States* heeft het United States Supreme Court in de jaren zestig van de vorige eeuw namelijk geoordeeld dat willfulness niet kan worden vastgesteld als de wet objectief gezien onduidelijk is. Deze onduidelijkheid was in de zaak *James vs. United States* veroorzaakt door een eerdere uitspraak van het United States Supreme Court waarin was bepaald dat inkomsten uit verduistering niet tot belastingheffing konden leiden. Het United States Supreme Court nam in de strafzaak tegen James afstand van deze eerdere uitspraak en bepaalde dat dergelijke inkomsten wel in de heffing konden worden betrokken.¹⁶⁹ Onder deze omstandigheid kan volgens het United States Supreme Court niet van willfulness worden gesproken. In tegenstelling tot de uitspraken die tot dan toe over willfulness waren gewezen, heeft het United States Supreme Court in de uitspraak *James vs. United States* niets overwogen over de subjectieve omstandigheden, het weten en willen van de verdachte belastingplichtige. Deze benadering was, zo blijkt uit de dissenting opinion van twee rechters, binnen het United States Supreme Court niet onomstreden.¹⁷⁰

Bij de vaststelling van het begrip willfulness heeft het United States Supreme Court derhalve niet de verdedigbaarheid van een standpunt, maar uncertainty of the law oftewel de onduidelijkheid van de wetgeving van belang geacht. Hieronder worden situaties verstaan waarin de wet vague or unsettled oftewel

168. *Cheek vs. United States*, 498 U.S. 192 (1991): "... if the Government proves actual knowledge of the pertinent legal duty, the prosecution, without more, has satisfied the knowledge component of the willfulness requirement. But carrying this burden requires negating a defendant's claim of ignorance of the law or a claim that, because of a misunderstanding of the law, he had a good-faith belief that he was not violating any of the provisions of the tax laws." Zo ook: *United States vs. Abboud*, 6th Cir, 438 F.3d 554 (2006).

169. *James vs. United States*, 366 U.S. 213 (1961): "Willfulness 'involves a specific intent which must be proven by independent evidence and which cannot be inferred from the mere understatement of income'... We believe that the element of willfulness could not be proven in a criminal prosecution for failing to include embezzled funds in gross income in the year of misappropriation so long as the statute contained the gloss placed upon it by Wilcox at the time the alleged crime was...committed."

170. *James vs. United States*, 366 U.S. 213 (1961), Justice Harlan, Justice Frankfurter, dissenting in part as to the opinion of the Chief Justice: "I can find nothing in Spies or Holland which justifies the view that the mere existence of Wilcox suffices alone to vitiate petitioner's conviction as a matter of law."

vaag of onbeslist is.¹⁷¹ Uncertainty of the law is overigens, in tegenstelling tot de position in het fiscale boeterecht, een tweeledig begrip: the law is uncertain of niet.

De uitspraak *James vs. United States* heeft bij de United States courts of appeals, de equivalent van de Nederlandse gerechtshoven, tot twee onderscheiden benaderingen bij onduidelijkheid van de wet geleid.¹⁷² Aan de ene kant zijn er uitspraken waarin is geoordeeld dat onduidelijkheid van de wet zonder meer meebrengt dat willfulness niet kan worden vastgesteld.¹⁷³ In deze uitspraken lijkt uncertainty of the law derhalve dezelfde consequenties te hebben als het pleitbare standpunt in de huidige Nederlandse fiscale boetejurisprudentie. In een aantal uitspraken werd hierbij overwogen dat een belastingplichtige niet mocht worden gestraft omdat hij er niet van te voren van op de hoogte was dat zijn gedrag strafbaar was.¹⁷⁴ Deze motivering duidt erop dat de straffeloosheid bij uncertainty of the law, in tegenstelling tot in de Nederlandse boetejurisprudentie, in de fiscale strafjurisprudentie in de Verenigde Staten wel voortvloeit uit het legaliteitsbeginsel. Volgens deze uitspraken vormt niet een criminal sanction, maar een van de hiervoor besproken civil penalties onder dergelijke omstandigheden de geëigende sanctie.¹⁷⁵

Aan de andere kant heb ik uitspraken gevonden waarin is geoordeeld dat onduidelijkheid van de wet niet zonder meer tot gevolg heeft dat willfulness niet kan worden vastgesteld. In plaats daarvan draait het volgens deze uitspraken bij de vaststelling van willfulness om het weten en willen van de

171. C.E. Watson, merkt in *Tax procedure and tax fraud in a nutshell*, St. Paul: West academic publishers 2016, op p. 422 op dat de United States Supreme Court zich nog niet heeft uitgelaten over de vraag wanneer de wet vaag en onbeslist is.

172. Watson 2016, p. 418: "The Court's failure to resolve this issue in *James* in any subsequent case has spawned conflicting decisions in the Circuits...Some circuits hold that a conviction based on an unsettled area of the law cannot be sustained, while others inquire into the defendant's subjective knowledge of the uncertainty and whether the defendant relied on precedents favourable to him."

173. *United States vs. Critzer*, 4th Cir, 498 F.2d 1160 (1974): "As a matter of law, the requisite intent to evade and defeat income taxes is missing... It is settled that when the law is vague or highly debatable, a defendant – actually or imputedly – lacks the requisite intent to violate it." Zo ook: *United States vs. Garber*, 5th Cir, 607 F.2d 92 (1979); *United States vs. Dahlstrom*, 9th Cir, 713 F.2d 1423 (1983), *United States vs. Mallas*, 4th Cir, 762 F.2d 361 (1985), *United States vs. Heller*, 11th Cir, 830 F.2d 150 (1987) en *United States vs. Harris*, 7th Cir, 942 F.2d 1125 (1991). In *United States vs. Cole*, 4th Cir, 631 F.3d 146 (2011) is geoordeeld dat de zojuist genoemde uitspraken *United States vs. Critzer* en *United States vs. Mallas* uitsluitend bij "legal, not factual" onduidelijkheden van belang zijn.

174. *United States vs. Mallas*, 4th Cir, 762 F.2d 361 (1985): "Criminal prosecution for the violation of an unclear duty itself violates the clear constitutional duty of the government to warn citizens whether particular conduct is legal or illegal." *United States vs. Harris*, 7th Cir, 942 F.2d 1125 (1991).

175. *United States vs. Critzer*, 4th Cir, 498 F.2d 1160 (1974), *United States vs. Mallas*, 4th Cir, 762, F.2d 361 (1985): "Nothing here is meant to imply...that civil liability – with appropriate civil penalties – may not be imposed on these defendants...As this court noted in *United States vs. Critzer*, 'the appropriate vehicle to decide this pioneering interpretation of tax liability is the civil procedure of administrative assessment', not a criminal prosecution."

verdachte belastingplichtige, ook als de wet onduidelijk is.¹⁷⁶ Willfulness kan nog steeds worden vastgesteld als de belastingplichtige geloofde dat zijn gedraging onjuist was,¹⁷⁷ of als de belastingplichtige zich niet van de onduidelijkheid van de wet bewust was, maar doelbewust belasting wilde ontduiken of een onjuiste aangifte wilde doen.¹⁷⁸ In deze uitspraken staat uncertainty of the law, evenals het pleitbare standpunt in de Nederlandse fiscale strafjurisprudentie, bestraffing niet altijd in de weg.

5.6.4 Afsluitende opmerkingen

Nederland is niet het enige land dat het begrip pleitbaar standpunt kent. Het fiscale straf- en boeterecht in de drie zojuist besproken landen, Duitsland, Oostenrijk en de Verenigde Staten, kent eenzelfde of een vergelijkbaar begrip. Deze begrippen en hun invloed op de mogelijkheden om te bestraffen of te beboeten zijn, behalve in het fiscale boeterecht van de Verenigde Staten, in de jurisprudentie ontstaan en ingevuld.

Of een Rechtsauffassung objektiv zweifelhaft is, een Rechtsansicht vertretbaar is, een position substantial authority heeft of een reasonable basis in the

176. United States vs. Ingredient Technology Corp, 2nd Cir, 698 F.2d 88 (1983): "We decline to apply the Garber reasoning... the Garber majority's approach permits juries to find that uncertainty in the law negates willfulness whether or not the defendants are actually confused about the extent of their tax liability. In contrast, prior cases on willfulness consistently require factual evidence of the defendants' state of mind to negate willfulness under any theory."; United States vs. MacKenzie, 2nd Cir, 777 F.2d 811 (1985): "We rejected the reasoning of Garber in United States v. Ingredient Technology Corp... because the inevitable logic of the decision requires that if the tax laws are uncertain an indictment should be dismissed, regardless whether the taxpayer acted in good faith. We found in Ingredient Technology that there was no evidence that the principal individual defendant... genuinely thought that what he was doing was lawful or proper; rather, the conduct of the individuals indicated a subjective belief in the unlawfulness of the conduct. The same is true here." En United States vs. Curtis, 6th Cir, 782 F.2d 593 (1986): "After carefully reviewing Garber and other cases, this court declines to follow and rejects Garber for several important reasons. First, Garber allows juries to find that uncertainty in the law negates willfulness even when the defendant is unaware of that uncertainty. This contradicts the prior cases on willfulness, which 'consistently require factual evidence of the defendants' state of mind to negate willfulness under any theory'... Willfulness is personal. It relates to the defendant's state of mind. It does not exist in the abstract."

177. United States vs. Ingredient Technology Corp, 2nd Cir, 698 F.2d 88 (1983): "Here, however, there was no evidence that...genuinely thought that what they were doing was lawful and proper; on the contrary, their conduct indicated a subjective belief in the unlawfulness of the conduct."

178. Vergelijk James vs. United States, 366 U.S. 213 (1961), Justice Harlan, Justice Frankfurter, dissenting in part as to the opinion of the Chief Justice: "On the other hand, if the trier of fact, properly instructed, finds that the petitioner did not act in bona fide reliance on Wilcox, but deliberately refused to report income and pay taxes thereon knowing of his obligation to do so and not relying on any exception in the circumstances, I do not see why even the strictest definition of the element 'willfulness' would not have been satisfied. Willfulness goes to motive, and the quality of a particular defendant's motive would not seem to be affected by the fact that another taxpayer similarly situated had a different motive."

law en of the law uncertain is, wordt in elk van de drie landen door middel van objectieve criteria bepaald. De juridische duiding van het pleitbaar standpunt verweer verschilt echter. Anders dan in het Nederlandse fiscale boete- en strafrecht wordt het pleitbaar standpunt verweer in Duitsland, Oostenrijk en in het fiscale boeterecht in de Verenigde Staten niet behandeld als een verweer dat is gericht tegen het bewijs van het subjectieve bestanddeel. Uitsluitend het uncertainty of the law verweer in de fiscale strafjurisprudentie in de Verenigde Staten wordt als een dergelijke verweer beschouwd.

Dit verschil hangt samen met het verschil in delictsomschrijvingen. De boete- en strafbepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte zijn in ieder land immers anders. Om die reden kan de behandeling van het pleitbaar standpunt verweer in deze landen ook niet maatgevend zijn voor het in het volgende hoofdstuk te formuleren voorstel voor een eenduidige behandeling in Nederland.

Het verschil in behandeling van het pleitbaar standpunt verweer kan naar mijn mening wel als een aanwijzing worden gezien dat over de juridische duiding van dit verweer verschillend kan worden gedacht. Met name uit de hiervoor genoemde Duitse en Oostenrijkse jurisprudentie en literatuur is op te maken dat over de juridische duiding van het pleitbaar standpunt verweer inderdaad verschillende opvattingen kunnen bestaan.

Daarnaast leidt het pleitbare standpunt in Duitsland, Oostenrijk en de Verenigde Staten niet steeds en automatisch tot straffeloosheid. In Duitsland en Oostenrijk is opzettelijk of grofschuldig handelen en daarmee bestraffing, ondanks het pleitbare standpunt, nog steeds mogelijk als de fiscaal relevante feiten niet juist en volledig aan de belastingdienst zijn meegedeeld. In het fiscale boeterecht van de Verenigde Staten hangt straffeloosheid af van het soort boete en de mate waarin de position pleitbaar is. In de fiscale strafjurisprudentie van de United States courts of appeals is een tweedeling te vinden. Een aantal van deze gerechtshoven gaat ervan uit dat uncertainty of the law zonder meer tot het ontbreken van opzet en daarmee tot straffeloosheid leidt, een kleiner aantal is van mening dat uncertainty of the law opzet niet op voorhand hoeft uit te sluiten en derhalve niet zonder meer tot straffeloosheid leidt.

5.7 Een passende invloed van het pleitbare standpunt op de mogelijkheden om te beboeten en te bestraffen

5.7.1 Straffeloosheid bij de vrijheid om de eigen interpretatie en toepassing van het recht te volgen

De in dit hoofdstuk in de paragrafen 5.5.1 tot en met 5.5.3 besproken principes die aan de opkomst en invloed van het pleitbare standpunt ten grondslag worden gelegd, zouden naar mijn mening, zoals hiervoor in paragraaf 5.5.4 uitgewerkt, niet alleen in het fiscale boeterecht maar ook in het fiscale strafrecht tot gevolg moeten hebben dat op eigen – van het algemene strafrecht

afwijkende – wijze over de strafwaardigheid van een onjuiste, maar pleitbare aangifte wordt gedacht.

Dit brengt mee dat een belastingplichtige die door middel van het innemen van een pleitbaar standpunt van zijn vrijheid om een eigen – voor hem gunstigste – interpretatie en toepassing van het belastingrecht te volgen, gebruik heeft gemaakt, niet alleen onbeboet, maar ook ongestraft zou moeten blijven. Van deze vrijheid zou immers weinig meer overblijven als, zoals in het algemene strafrecht, het opzoeken van de grenzen van de wet tot bestraffing zou leiden zodra het pleitbare standpunt onjuist blijkt te zijn. Dit kan een reden vormen om een belastingplichtige die (beoordeeld aan de hand van het eerste HIV-arrest) met het innemen van een pleitbaar standpunt voorwaardelijk opzet zou hebben, toch niet te bestraffen.

Op grond hiervan kan een belastingplichtige vennootschap die zich voorafgaand aan het indienen van de aangifte door haar gemachtigde heeft laten informeren over de vraag of een dividenduitkering afkomstig van een buitenlandse hybride deelneming onder de deelnemingsvrijstelling kan worden gebracht, een op juiste en volledige feiten gebaseerde opinie heeft gekregen dat het “more likely than not” is (de in de Verenigde Staten gehanteerde gradaties van verdedigbaarheid worden ook in de Nederlandse adviespraktijk gebruikt, “more likely than not” houdt in dat de kans dat het standpunt juist is op meer dan 50% wordt geschat) dat de dividenduitkering inderdaad onder de deelnemingsvrijstelling valt en daarop afgaande heeft besloten het risico op een onjuiste aangifte daadwerkelijk te aanvaarden, niet worden beboet of gestraft als het standpunt onjuist maar wel naar objectieve maatstaven pleitbaar blijkt te zijn. Op de juridische vormgeving wordt in het volgende hoofdstuk ingegaan.

De principes die de opkomst en invloed van het pleitbare standpunt rechtvaardigen hoeven naar mijn mening echter niet tot gevolg te hebben dat een belastingplichtige die gewoonweg een onjuiste aangifte heeft willen doen, zonder op het moment van het doen van de aangifte aan een pleitbaar standpunt te denken of zonder te geloven dat zijn standpunt pleitbaar is, steeds onbeboet of ongestraft moet blijven zodra een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt voorhanden is. Het pleitbare standpunt hoeft derhalve, zowel in het fiscale boete- als in het fiscale strafrecht, niet altijd tot straffeloosheid te leiden.

Gevolg hiervan is dat een belastingplichtige vennootschap die ten tijde van het doen van haar aangifte zeker meende te weten dat een dividenduitkering ontvangen van een buitenlandse hybride deelneming niet onder de deelnemingsvrijstelling kon worden gebracht of die niet geloofde dat een beroep op de deelnemingsvrijstelling succesvol kon zijn, maar desondanks voor die dividenduitkering in haar aangifte toch een beroep op de deelnemingsvrijstelling heeft gedaan, wegens het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte kan worden beboet of gestraft als de dividenduitkering inderdaad niet onder de

deelnemingsvrijstelling blijkt te vallen. Dat wordt niet anders als die vennootschap er later achter komt dat er zodanige argumenten voor een beroep op de deelnemingsvrijstelling bestaan dat kan worden gezegd dat zij – per toeval (toch) – een onjuist maar naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt in haar aangifte heeft verwerkt.

Dit stemt overeen met de twee in het vorige hoofdstuk, in de paragrafen 4.4.2.1 en 4.4.2.2, besproken arresten van de strafkamer van de Hoge Raad. Ook de jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad sluit deze uitwerking, zoals hiervoor in paragraaf 5.4.1 uiteengezet, niet uit.¹⁷⁹

In het volgende hoofdstuk wordt hier op teruggekomen.

5.7.2 *Straffeloosheid en meldplicht*

Zowel de Duitse als de Oostenrijkse straf- en boeterechter hanteert, zoals hiervoor in de paragrafen 5.6.1 en 5.6.2 uitgewerkt, het principe dat het een belastingplichtige steeds vrijstaat zijn eigen standpunt in te nemen. Ondanks de vrijheid om een eigen standpunt te volgen blijft de belastingplichtige echter verplicht om alle fiscaal relevante feiten juist en volledig mee te delen, zodat de inspecteur in staat is een eigen oordeel over de belastingheffing te vormen. Daar moet bij worden aangetekend dat het Duitse en Oostenrijkse belastingrecht (de delictsomschrijvingen in combinatie met de informatieverplichtingen), zoals hiervoor in de paragrafen 5.5.1 en 5.5.2 uiteengezet, meer aanknopingspunten biedt voor dit vereiste dan het Nederlandse belastingrecht.

In het verlengde hiervan zou ook in Nederland bij een pleitbaar standpunt de voorwaarde aan straffeloosheid kunnen worden verbonden dat de belastingplichtige aan de inspecteur meldt dat hij een pleitbaar standpunt in zijn aangifte gaat opnemen of heeft opgenomen. Deze voorwaarde lijkt een belastingplichtige niet te belemmeren in zijn vrijheden om zijn standpunt aan de belastingrechter voor te leggen en de eigen interpretatie en toepassing van het recht te volgen.

In de huidige tijd, zoals in hoofdstuk 4, in paragraaf 4.3.2 al is opgemerkt, is het wellicht ook minder vanzelfsprekend dan in de vorige eeuw dat de inspecteur niet hoeft te worden gemeld dat een pleitbaar standpunt is of wordt ingenomen. Vanaf het begin van dit millennium wordt aan de vrijheid om de eigen interpretatie en toepassing van het belastingrecht te volgen steeds vaker een meldplicht gekoppeld. Zo kent de wetgeving van de Verenigde Staten een meldplicht voor uncertain tax positions, worden in Nederland in het kader van horizontaal toezicht afspraken met belastingplichtigen en gemachtigden gemaakt om fiscale risico's te melden en bevat het BEPS (base erosion and profit shifting) action plan van het Committee on Fiscal Affairs van de OECD een voornemen om aanbevelingen op te stellen om nationale

179. HR 13 november 2001, *NJ* 2002/221, ECLI:NL:HR:2001:AD4466; HR 6 maart 2012, *NJ* 2012/176, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596.

wetgeving te ontwikkelen ten behoeve van de verplichte bekendmaking van agressieve tax planning.

Het is echter niet de rechter, maar de wetgever of de toezichthouder die de voorwaarde stelt dat de belastingplichtige zich transparant opstelt. De belastingkamer van de Hoge Raad lijkt de melding dat een pleitbaar standpunt in de aangifte is of wordt verwerkt, zoals eerder in dit onderzoek, in hoofdstuk 4, paragraaf 4.2.2 opgemerkt, niet te willen voorschrijven.^{180 181} In dit onderzoek laat ik de mogelijkheid om een melding als voorwaarde voor de straffeloosheid aan het pleitbare standpunt te verbinden daarom verder rusten, op een korte bespreking in het volgende hoofdstuk, in paragraaf 6.6.2. bij de verzuimboetes, na.

5.8 Afsluiting

Met het arrest van 11 juli 1984 heeft de belastingkamer van de Hoge Raad voor het eerst de vereisten die normaal voor opzet en grove schuld bepalend zijn buiten beschouwing gelaten omdat aan de onjuiste aangifte een pleitbaar standpunt ten grondslag lag. Sindsdien leidt het pleitbare standpunt in het fiscale boeterecht volgens vaste jurisprudentie zonder meer tot het ontbreken van opzet en grove schuld en daarmee tot straffeloosheid.

Het oordeel dat het pleitbare standpunt zonder meer tot afwezigheid van opzet en grove schuld leidt, heeft eigenlijk geen rechtshistorische basis. Slechts uit één ambivalente opmerking uit de wetsgeschiedenis is op te maken dat opzet en grove schuld bij een pleitbaar standpunt zouden moeten ontbreken. Daarnaast is dit verdedigd door Scheltens in zijn handboek en door A-G Van Soest in twee conclusies, waaronder de conclusie voorafgaand aan het arrest van 11 juli 1984. Toch heeft het pleitbare standpunt in het belastingrecht met inbegrip van het fiscale boeterecht wel bestaansrecht verworven. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft het belang van het pleitbare standpunt voor vergrijpboetes sindsdien in verschillende arresten bevestigd en de rol van het pleitbare standpunt zelfs uitgebreid tot verzuimboetes en de voor omkering

180. De Staatssecretaris van Financiën verweet de belastingplichtige in zijn cassatiemiddel voorafgaand aan HR 11 juli 1984, *BNB* 1984/268, dat zij niet in overleg was getreden met de inspecteur. De Hoge Raad heeft hier in de verwerping van het cassatiemiddel echter niets over gezegd. In HR 23 september 1992, *BNB* 1993/193, stond de feitelijke vaststelling van het hof dat belastingplichtige willens en wetens geen initiatieven heeft genomen om tot overleg met de fiscus aangaande haar fiscale positie te komen niet aan het oordeel van de Hoge Raad in de weg dat opzet en grove schuld ontbraken. In de hofuitspraak voorafgaand aan HR 30 oktober 2009, *BNB* 2010/49, *ECLI:NL:HR:2009:BK1488*, overwoog het hof in r.o. 5.9.4 (in verband met het doen van de vereiste aangifte): “Voorts is er geen rechtsregel die de belastingplichtige voorschrijft bij twijfel over de juistheid van een standpunt inzake een fiscale aangelegenheid, aan de inspecteur openheid van zaken over die aangelegenheid te geven...” De Hoge Raad heeft het cassatiemiddel van de Staatssecretaris van Financiën dat klaagt over deze overweging met art. 81 RO afgedaan.

181. Zo ook: strafkamer Hof 's-Hertogenbosch 23 september 2014, *ECLI:NL:GHSHE:2014:3755*, strafkamer Hof 's-Hertogenbosch 26 september 2014, *ECLI:NL:GHSHE:2014:2963*, r.o. 6.

van de bewijslast benodigde schuld. Ook de wetgever heeft het bestaan en de invloed van het pleitbare standpunt reeds enkele jaren na het eerste pleitbaar standpunt arrest als een gegeven geaccepteerd en lijkt dat nog steeds te doen. De Staatssecretaris van Financiën heeft vanaf 1997 in beleid bekendgemaakt dat bij een pleitbaar standpunt voor boetes geen plaats is. Tot slot is de opkomst en invloed van het pleitbare standpunt omarmd door de fiscale literatuur.

In de literatuur is naderhand, nadat het eerste pleitbaar standpunt arrest is gewezen, een aantal verklaringen voor de opkomst en de invloed van het pleitbaar standpunt begrip gegeven. In de eerste plaats is gesteld dat het ongepast is een belastingplichtige die een aangifteplicht krijgt opgelegd, met voor meerderlei uitleg vatbaar recht wordt geconfronteerd en toch stellig en zonder voorbehoud aangifte moet doen en daardoor verplicht is een standpunt in te nemen, te beboeten als hij een onjuist maar pleitbaar standpunt heeft ingenomen. In de tweede plaats is gesteld dat het de belastingplichtige vrij moet staan om zijn visie op de interpretatie en toepassing van het recht aan de belastingrechter voor te leggen, zonder dat hem boven het hoofd hangt dat een hem opgelegde boete in stand blijft als zijn standpunt, hoewel verdedigbaar, onjuist blijkt te zijn. Tot slot wordt de opkomst en de invloed van het pleitbaar standpunt begrip in verband gebracht met het niet alleen in Nederland, maar bijvoorbeeld ook in de Europese Unie en in de Verenigde Staten geldende uitgangspunt dat belastingplichtigen in het belastingrecht de vrijheid moeten hebben om de fiscaal gunstigste weg te kiezen. De vrijheid van een belastingplichtige om zijn eigen – voor hem gunstigste – interpretatie of toepassing van het recht te volgen ligt in het verlengde hiervan. Met name van deze laatstgenoemde vrijheid zou weinig meer overblijven als, zoals in het algemene strafrecht, het opzoeken van de grenzen van de wet tot beboeting of bestraffing zou leiden zodra het standpunt dat de belastingplichtige heeft ingenomen onjuist blijkt te zijn.

Ik ga ervan uit, hoewel de belastingkamer van de Hoge Raad zich nooit heeft uitgelaten over een rechtvaardiging voor de opkomst en de invloed van het pleitbare standpunt in het fiscale boeterecht, dat die rechtvaardiging in de zojuist genoemde principes kan worden gevonden. Deze onderliggende principes zouden naar mijn mening vervolgens ook van belang moeten zijn zodra niet de belastingrechter, maar de strafrechter zich over de strafwaardigheid van een onjuiste, maar pleitbare aangifte buigt. Ook in het fiscale strafrecht zouden deze principes derhalve tot gevolg moeten hebben dat op een eigen – van het algemene strafrecht afwijkende – wijze over de strafwaardigheid van een onjuiste, maar pleitbare aangifte wordt gedacht. Een van de uitgangspunten die bij het formuleren van een voorstel voor een eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer door de belastingrechter en de strafrechter in het volgende hoofdstuk wordt gehanteerd is daarom het uitgangspunt dat het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt ook in het fiscale strafrecht invloed krijgt.

Geen van deze principes hoeft naar mijn mening echter mee te brengen dat het pleitbare standpunt onder alle omstandigheden tot straffeloosheid leidt. Ook wanneer een belastingplichtige ongevraagd een aangifteplicht opgelegd heeft gekregen, de vrijheid moet hebben zijn standpunt aan de belastingrechter voor te leggen en van zijn vrijheid om zijn eigen – voor hem gunstigste – interpretatie of toepassing van het recht te volgen gebruik moet kunnen maken, kan nog steeds van hem worden verwacht dat hij ervan uit is gegaan dat hij een juiste aangifte deed of dat hij in ieder geval heeft verondersteld dat hij een pleitbaar standpunt innam. De drie onderliggende principes hoeven naar mijn mening daarom niet tot een vrijbrief te leiden voor een belastingplichtige die gewoonweg een onjuiste aangifte heeft willen doen, zonder op het moment van het doen van de aangifte aan een pleitbaar standpunt te denken of zonder te geloven dat zijn standpunt pleitbaar is. Een van de uitgangspunten die bij het formuleren van een voorstel voor een eenduidige behandeling in het volgende hoofdstuk wordt gehanteerd is daarom dat het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt zowel in het fiscale straf- als in het fiscale boeterecht alleen tot straffeloosheid hoeft te leiden als de belastingplichtige op zijn minst heeft verondersteld dat hij een pleitbaar standpunt innam.

Niet alleen in het Nederlandse fiscale boeterecht, maar ook in het fiscale straffen boeterecht in Duitsland, Oostenrijk en de Verenigde Staten wordt op een eigen, van het algemene strafrecht afwijkende, wijze over de strafwaardigheid van een onjuiste maar op een pleitbaar standpunt gebaseerde aangifte gedacht. De juridische duiding van het pleitbaar standpunt verweer verschilt echter. Bovendien leidt het pleitbare standpunt in Duitsland, Oostenrijk en de Verenigde Staten niet steeds en automatisch tot straffeloosheid. Dit beschouw ik als een aanwijzing dat het ontbreken van opzet en daarmee de straffeloosheid geen onontkoombaar gevolg van de aanwezigheid van een pleitbaar standpunt hoeft te zijn.

HOOFDSTUK 6

Voorstel voor een eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer in het fiscale boete- en strafrecht

“Bedacht dient te worden dat de wetgever van het wetboek gemeend heeft voor alle uitzonderingssituaties in de wettelijk omschreven strafuitsluitingsgronden en in de beperking die in de delictsomschrijving zelf was gelegen een oplossing te hebben gevonden. Eerst de erkenning van uitzonderingssituaties die letterlijk wel onder de delictsomschrijving zouden kunnen vallen maar waarvoor geen strafuitsluitingsgrond voorhanden was, noopte tot een creatieve oplossing, hetzij een nadere beperking via uitleg van de delictsomschrijving, hetzij een uitbreiding van de reikwijdte der strafuitsluitingsgronden.”¹

6.1 Inleiding

In dit laatste hoofdstuk onderzoek ik de tweede vraag – de vraag wanneer een pleitbaar standpunt tot het ontbreken van opzet leidt – nog een keer, maar nu om vast te stellen wanneer en hoe (wegens het ontbreken van opzet of op andere wijze) een pleitbaar standpunt zowel in het fiscale boete- als in het fiscale strafrecht tot straffeloosheid zou moeten leiden.

In het huidige fiscale boeterecht brengt het naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt mee dat opzet, ongeacht de subjectieve omstandigheden, steeds afwezig is. Uit de vorige hoofdstukken is naar voren gekomen dat het zonder meer ontbreken van opzet en de daaruit volgende straffeloosheid geen juridisch onvermijdelijke gevolg van de aanwezigheid van een pleitbaar standpunt hoeft te zijn.

In dit hoofdstuk formuleer ik een voorstel voor een eenduidige juridische behandeling van het pleitbaar standpunt verweer in het fiscale boete- en het strafrecht. Dit voorstel vormt ook geen juridische onvermijdelijkheid, maar is de juridische uitwerking van een aantal uitgangspunten.

De keuze voor deze uitgangspunten is ingegeven door het streven om tot een eenduidige behandeling te komen die met inachtneming van de strafrechte-

1. A.J. Machielse, 'Wederrechtelijkheid', in T.J. Noyon, G.E. Langemeijer, J. Rummelink, *Het wetboek van strafrecht*, voortgezet door J.W. Fokkens, E.J. Hofstee, A.J.M. Machielse, Deventer: Kluwer losbladig (april 2012), p. 2.

lijke beginselen en dogmatiek zo goed mogelijk is in te passen in de bestaande boete- en straffjurisprudentie. In de eerste plaats wordt als uitgangspunt genomen dat voor de invulling van het opzetbegrip in het fiscale boeterecht wordt aangesloten bij het fiscale strafrecht.² In de tweede plaats ga ik ervan uit dat ook in het fiscale strafrecht een rol voor het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt is weggelegd.³ Tot slot ga ik ervan uit dat het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt zowel in het fiscale straf- als in het fiscale boeterecht uitsluitend straffeloosheid tot gevolg hoeft te hebben als de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte heeft verondersteld dat hij een juiste aangifte deed of in ieder geval heeft verondersteld dat hij op dat moment een pleitbaar standpunt innam.⁴ Deze uitgangspunten worden in paragraaf 6.2 besproken.

Om aan de hand van deze uitgangspunten tot een voorstel voor eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer in het fiscale boete- en strafrecht te komen, wordt in dit hoofdstuk de volgende werkwijze gevolgd.

Eerst worden in paragraaf 6.3 de situaties uitgewerkt waarin zowel een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt in de aangifte is verwerkt als waarin ook aan de vereisten voor opzet is voldaan.

Hierbij wordt op grond van het eerste uitgangspunt ervan uitgegaan dat het opzetbegrip volgens het fiscale strafrecht wordt ingevuld. Het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt vervult bij deze uitwerking (nog) geen bijzondere rol. Eerder in dit onderzoek, in hoofdstuk 3, ben ik al op deze uitwerking vooruitgelopen, hoewel uitsluitend in verband met de situatie waarin een belastingplichtige bewust een pleitbaar standpunt heeft ingenomen.⁵ De vraag wanneer bij een bewust ingenomen pleitbaar standpunt tot aanvaarding en daarmee tot voorwaardelijk opzet kan worden geconcludeerd is in hoofdstuk 3 echter nog onbeantwoord gebleven.⁶ Deze vraag zal in paragraaf 6.3 alsnog worden beantwoord.

Aan de hand van het derde uitgangspunt wordt vervolgens in paragraaf 6.4 onderzocht in welke van de in de vorige paragraaf achterhaalde opzetsituaties straffeloosheid alsnog passend is. In dat geval heeft het pleitbare standpunt namelijk niet alleen in het fiscale boeterecht, maar op grond van het tweede uitgangspunt ook in het fiscale strafrecht een rol te vervullen om tot straffeloosheid te komen.

Tot slot wordt in paragraaf 6.5 uitsluitend ten behoeve van de in paragraaf 6.4 achterhaalde situatie (de situatie waarin straffeloosheid passend is, ook al is aan de vereisten van opzet voldaan) uitgewerkt op welke wijze de rol van het

2. Zie hoofdstuk 3, paragrafen 3.4 en 3.6.

3. Zie hoofdstuk 5, paragraaf 5.5.4.

4. Zie hoofdstuk 5, paragraaf 5.5.4.

5. Zie hoofdstuk 3, paragrafen 3.4.3.6.2, 3.4.3.6.4. en 3.4.3.6.8.

6. Zie hoofdstuk 3, paragraaf 3.4.3.6.8.

naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt zowel in het fiscale boete- als in het fiscale strafrecht juridisch kan worden vormgegeven.

Het pleitbare standpunt is in het belastingrecht echter niet alleen voor opzetboetes van belang. In het huidige fiscale boeterecht leidt het pleitbare standpunt ook tot het ontbreken van grove schuld en tot het vervallen van een verzuimboete. Voorts is het pleitbare standpunt van invloed op kwade trouw en op de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld. Om de invloed van het pleitbare standpunt in het belastingrecht consistent te houden, moet ook de invloed van het pleitbare standpunt op de vaststelling van grove schuld, de verzuimboetes, de kwade trouw en de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld in overeenstemming zijn met de in paragraaf 6.2 besproken uitgangspunten. In paragraaf 6.6 wordt daarom nader bezien welke invloed het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt zou moeten hebben op de mogelijkheden om een grove schuld- of een verzuimboete op te leggen, alsmede op de mogelijkheden om tot kwade trouw of tot de voor de omkering van de bewijslast benodigde schuld te concluderen en hoe die invloed juridisch zou moeten worden vormgegeven.

Tot slot wordt in paragraaf 6.7 de situatie besproken waarin de belastingplichtige weliswaar heeft gemeend een pleitbaar standpunt in te nemen, maar er objectief gezien geen pleitbaar standpunt is.

Ik beëindig dit hoofdstuk met een afsluiting in paragraaf 6.8.

6.2 **Uitgangspunten ten behoeve van een eenduidige behandeling**

In het huidige fiscale boeterecht brengt het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt mee dat opzet, ongeacht de subjectieve omstandigheden, steeds afwezig is.⁷ In de vorige hoofdstukken is naar voren gekomen dat deze objectieve werking en de daaruit volgende straffeloosheid geen juridisch onvermijdelijke gevolgen van een pleitbaar standpunt hoeven te zijn. Sterker nog, de objectieve werking van het pleitbare standpunt is sinds de introductie van de strafuitsluitingsgronden in het fiscale boeterecht naar mijn mening niet meer met de invulling van het opzetbegrip te verenigen.⁸

Juridisch gezien is het mogelijk om het pleitbare standpunt geen enkele rol in het fiscale boete- en strafrecht te geven, maar ook om het pleitbare standpunt in het fiscale boete- en strafrecht steeds tot straffeloosheid te laten leiden. Dat laatste zou dan overigens niet moeten worden bereikt middels de objectieve werking van het pleitbare standpunt, maar bijvoorbeeld door het pleitbare standpunt de vorm te geven van een bijzondere strafuitsluitingsgrond. Aan de juridische vormgeving van de rol van het pleitbare standpunt gaan echter twee vragen vooraf: de vraag of het pleitbare standpunt invloed

7. Zie hoofdstuk 4, paragraaf 4.2.1 en 4.2.2.

8. Zie hoofdstuk 4, paragraaf 4.3.4.

moet hebben op de mogelijkheden om een onjuiste aangifte te beboeten of te bestraffen en de vraag welke invloed dat standpunt dan zou moeten hebben.

Bij het formuleren van het voorstel voor een eenduidige juridische behandeling van het pleitbaar standpunt verweer in het fiscale boete- en het strafrecht worden drie uitgangspunten gehanteerd. De keuze voor deze uitgangspunten is zoals in de inleiding reeds is opgemerkt ingegeven door het streven om tot een eenduidige behandeling te komen die met inachtneming van de strafrechtelijke beginselen en dogmatiek zo goed mogelijk is in te passen in de bestaande boete- en strafjurisprudentie. Andere uitgangspunten zouden tot andere uitwerkingen leiden die, hoewel wellicht minder goed in te passen in de bestaande boete- en strafjurisprudentie, juridisch ook juist kunnen zijn.

Zowel de belastingkamer als de strafkamer van de Hoge Raad lijken het pleitbaar standpunt verweer op te vatten als een verweer dat is gericht tegen het bewijs van het opzet.⁹ Met behulp van het eerste uitgangspunt wordt daarom bewerkstelligd dat het opzetbegrip in het fiscale boete- en strafrecht eenduidig wordt ingevuld. De antwoorden op de twee hiervoor opgeworpen vragen – moet het pleitbare standpunt invloed hebben op de mogelijkheden om te beboeten en te bestraffen en zo ja welke invloed – vormen het tweede en het derde uitgangspunt.¹⁰

6.2.1 *Uitgangspunt 1: voor de invulling van het opzetbegrip wordt in het fiscale boeterecht aansluiting gezocht bij het fiscale strafrecht*

In de eerste plaats ga ik ervan uit, in navolging van een arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad uit 1999,¹¹ dat voor de invulling van het opzetbegrip in het fiscale boeterecht wordt aangesloten bij het fiscale strafrecht, ook in de situatie waarin de onjuiste aangifte is gebaseerd op een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt.

Dit heeft tot gevolg dat opzet uitsluitend aan de hand van het weten en het willen van de belastingplichtige moet worden vastgesteld. De belastingrechter moet derhalve steeds, ook als een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt voorhanden is, beoordelen of de belastingplichtige op het moment van het doen van de aangifte heeft geweten en gewild dat zijn aangifte onjuist is, of bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat zijn aangifte onjuist is. Zodra is bewezen dat de belastingplichtige op het moment van het doen van zijn aangifte heeft geweten en gewild dat zijn aangifte onjuist is of bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat zijn aangifte onjuist zou zijn, is de conclusie dat er sprake is van opzet in beginsel onontkoombaar. Straffeloosheid

9. Zie hoofdstuk 4, paragraaf 4.2.1. en 4.4.1.

10. Zie hoofdstuk 5, paragraaf 5.5.4.

11. HR 22 september 1999, *BNB* 2000/122, ECLI:NL:HR:1999:AA2870, r.o. 3. Zie hoofdstuk 3, paragrafen 3.4 en 3.6.

kan dan vervolgens nog worden bereikt door de toepassing van een strafuitsluitingsgrond.

Strafuitsluitingsgronden echter nemen het eenmaal vastgestelde opzet in beginsel niet meer weg maar sluiten de strafrechtelijke aansprakelijkheid uit.

Er is derhalve in het fiscale boeterecht geen ruimte meer om de gedragsnorm dat een belastingplichtige bij een pleitbaar standpunt zonder meer redelijkerwijs kan menen juist te handelen nog in opzetsituaties te laten gelden.¹² Deze gedragsnorm kan nog wel worden toegepast als opzet niet kan worden vastgesteld. Later in dit hoofdstuk, in paragraaf 6.1, wordt hier op teruggekomen.

6.2.2 *Uitgangspunt 2: het pleitbare standpunt heeft invloed op de strafwaardigheid van het doen van een onjuiste aangifte*

In het fiscale boeterecht wordt sinds 1984 op een eigen – van het algemene strafrecht afwijkende – wijze over de strafwaardigheid van een onjuiste, maar wel op een pleitbaar standpunt gebaseerde, aangifte gedacht. In literatuur worden hieraan drie in het belastingrecht geldende principes ten grondslag gelegd: de erkenning van de positie waarin de belastingplichtige ongevraagd is gebracht, de vrijheid van een belastingplichtige om de eigen interpretatie en toepassing van het recht aan de belastingrechter voor te leggen en de (uit de vrijheid om de fiscaal gunstigste weg te kiezen voortvloeiende) vrijheid van een belastingplichtige om zijn eigen – voor hem gunstigste – interpretatie en toepassing van het belastingrecht te volgen.¹³

Deze principes zouden naar mijn mening ook van belang moeten zijn zodra niet de belastingrechter maar de strafrechter zich over de strafwaardigheid van een onjuiste, maar wel pleitbare aangifte buigt. Ook in het fiscale strafrecht zouden deze principes derhalve tot gevolg moeten hebben dat op een eigen – van het algemene strafrecht afwijkende – wijze over de strafwaardigheid van een onjuiste, maar wel pleitbare aangifte, wordt gedacht.¹⁴ Bij het formuleren van het voorstel voor een eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer in het fiscale boete- en strafrecht ga ik er daarom in de tweede plaats vanuit dat het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt ook in het fiscale strafrecht van invloed is op de mogelijkheden om een belastingplichtige wegens het doen van een onjuiste aangifte of wegens het ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen van een aangiftebelasting te bestraffen.

Tot nu toe heeft het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt in de jurisprudentie van de strafkamer van de Hoge Raad nog geen rol vervuld. Dat

12. Zie hoofdstuk 4, paragraaf 4.4.3.

13. Zie hoofdstuk 5, paragrafen 5.5.1 tot en met 5.5.3.

14. Zie hoofdstuk 5, paragraaf 5.5.4.

wil echter niet zeggen dat daarvoor geen ruimte zou zijn. De strafkamer van de Hoge Raad heeft in 2012 namelijk overwogen dat de rechter in feitelijke instantie bij een pleitbaar standpunt verweer moet beoordelen of de verdachte redelijkerwijs kon en mocht menen dat hij op toelaatbare wijze aangifte had gedaan. Uit deze overweging lijkt te volgen dat een belastingplichtige die op het moment van het doen van de aangifte wist of meende te weten dat zijn standpunt pleitbaar was en zich er daarmee ook bewust van moest zijn geweest dat zijn aangifte mogelijk onjuist was, niet per definitie hoeft te worden gestraft.¹⁵

Met het uitgangspunt dat het pleitbare standpunt ook in het fiscale strafrecht een rol krijgt, wordt hetgeen in hoofdstuk 2 over de invulling van het begrip pleitbaar standpunt is uiteengezet ook voor het fiscale strafrecht van belang.¹⁶ Niet alleen de belastingrechter, maar ook de strafrechter zal onder bepaalde omstandigheden moeten onderzoeken of aan de onjuiste aangifte of aan het ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen van een aangiftebelasting een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt ten grondslag ligt. Later in dit hoofdstuk, in de paragrafen 6.5.5.1 en 6.5.5.2, wordt hier op teruggekomen.

6.2.3 *Uitgangspunt 3: Het pleitbare standpunt heeft een passende invloed op de mogelijkheden om te beboeten en te bestraffen*

Het pleitbare standpunt hoeft naar mijn mening echter niet onder alle omstandigheden tot straffeloosheid te leiden. In plaats daarvan zou de invloed van het pleitbare standpunt op de mogelijkheden om te beboeten en te bestraffen zowel in het fiscale boete- als in het fiscale strafrecht niet alleen gerechtvaardigd moeten worden door, maar ook passend moeten zijn bij de principes die aan die invloed ten grondslag liggen.

Van een belastingplichtige die een aangifteplicht opgelegd heeft gekregen, met voor meerderlei uitleg vatbaar recht is geconfronteerd en toch stellig en zonder voorbehoud aangifte heeft moeten doen en daardoor verplicht is geweest een standpunt in te nemen, kan naar mijn mening nog steeds worden verwacht dat hij de aanmerkelijke kans op een onjuiste aangifte niet heeft aanvaard, oftewel dat hij er ten tijde van het doen van de aangifte van uit is gegaan dat hij een juiste aangifte deed. Hetzelfde geldt voor een belastingplichtige die van zijn vrijheid gebruik heeft gemaakt om de eigen interpretatie en toepassing van het recht aan de belastingrechter voor te leggen.

De vrijheid van een belastingplichtige om zijn eigen interpretatie en toepassing van het belastingrecht te volgen lijkt de meest vergaande invloed op de strafwaardigheid te hebben. Een belastingplichtige die van deze vrijheid

15. Zie hoofdstuk 4, paragraaf 4.4.2.2.

16. Zie hoofdstuk 2, paragraaf 2.1.

gebruik heeft gemaakt, kan niet – zoals in het algemene strafrecht – worden verweten dat hij de grenzen van de wet heeft opgezocht. Van de vrijheid om deze weg te kiezen zou immers weinig meer overblijven als, zoals in het algemene strafrecht, het opzoeken van de grenzen van de wet tot bestraffing zou leiden zodra het pleitbare standpunt onjuist blijkt te zijn. Van deze belastingplichtige kan echter wel worden verwacht dat hij binnen de ruimte heeft willen blijven die deze vrijheid hem verschaft. Ik vertaal dit zo, dat hij niet hoeft te hebben verondersteld dat zijn standpunt en daarmee zijn aangifte juist waren, maar dat hij wel moet hebben verondersteld dat zijn standpunt pleitbaar was.¹⁷

In de derde plaats ga ik er daarom van uit dat een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt zowel in het fiscale straf- als in het fiscale boete-recht uitsluitend tot straffeloosheid hoeft te leiden als de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte heeft verondersteld dat hij een juiste aangifte deed of in ieder geval heeft verondersteld dat hij een pleitbaar standpunt innam.

Tot nu toe heeft het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt in de jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad steeds zonder meer tot het ontbreken van opzet en daarmee tot straffeloosheid geleid. De belastingkamer heeft echter nooit expliciet geoordeeld dat een belastingplichtige die een onjuiste maar pleitbare aangifte heeft gedaan onder alle omstandigheden ongestraft moet blijven. Er zijn ook wel aanwijzingen dat de belastingkamer van de Hoge Raad niet altijd van straffeloosheid uitgaat.¹⁸

6.3 Opzet en een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt (1)

Hierna werk ik, als eerste stap van de werkwijze om te komen tot een voorstel voor een eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer, de situaties uit waarin zowel een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt in de aangifte is verwerkt als waarin ook aan de vereisten voor opzet is voldaan. Op grond van het eerst besproken uitgangspunt wordt hierbij uitgegaan van de invulling van het opzetbegrip volgens het fiscale strafrecht. Het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt vervult in deze eerste stap (nog) geen bijzondere rol.

In paragraaf 6.3.1 komen de situaties aan de orde waarin niet bewust een pleitbaar standpunt is ingenomen, in paragraaf 6.3.2 de situaties waarin het pleitbare standpunt wel bewust is ingenomen.

17. Zie hoofdstuk 5, paragraaf 5.5.4.

18. Zie hoofdstuk 4, paragraaf 4.3.3 en hoofdstuk 5, paragraaf 5.4.1.

6.3.1 *Situaties waarin niet bewust een pleitbaar standpunt is ingenomen*

6.3.1.1 *Geen standpunt op het oog, maar verondersteld dat de aangifte gewoonweg onjuist was*

Opzet bij een onjuiste, maar pleitbare aangifte kan in de eerste plaats worden vastgesteld in de situatie waarin een belastingplichtige op het moment van het doen van de aangifte wist en wilde dat zijn aangifte onjuist was, terwijl hij naar later blijkt per toeval, zonder een standpunt op het oog te hebben gehad, een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt in zijn aangifte heeft verwerkt (het pleitbare standpunt “deus ex machina”). Voor deze situatie, die zich overigens niet vaak zal voordoen, is een arrest van de strafkamer van de Hoge Raad uit 2001 van belang dat eerder in dit onderzoek is besproken.¹⁹ Hierna, in paragraaf 6.4.1, wordt op dit arrest teruggekomen.

Een belastingplichtige vennootschap die een dividenduitkering afkomstig van een buitenlandse hybride deelneming in haar aangifte onder de deelnemingsvrijstelling heeft gebracht omdat zij vond dat zij anders te veel belasting zou moeten betalen en (zonder zich ook maar af te vragen of voor die dividenduitkering een beroep op de deelnemingsvrijstelling mogelijk was) heeft gemeend dat haar aangifte hiermee gewoonweg onjuist was heeft, als de dividenduitkering inderdaad niet onder de deelnemingsvrijstelling blijkt te vallen, opzettelijk een onjuiste aangifte gedaan.²⁰

6.3.1.2 *Standpunt op het oog, maar verondersteld dat het niet pleitbaar was*

In de tweede plaats kan opzet bij een onjuiste maar pleitbare aangifte worden vastgesteld in de situatie waarin de belastingplichtige op het moment van het doen van de aangifte weliswaar een standpunt op het oog heeft gehad, maar heeft verondersteld dat dat standpunt en daarmee de daarop gebaseerde aangifte niet pleitbaar maar onjuist waren, terwijl dat standpunt naar later blijkt naar objectieve maatstaven toch pleitbaar is. Voor deze situatie, die zich overigens ook niet vaak zal voordoen, is een arrest van de strafkamer van de Hoge Raad uit 2012 van belang dat eerder in dit onderzoek is besproken.²¹ Hierna, in paragraaf 6.4.1, wordt op dit arrest teruggekomen.

Een belastingplichtige vennootschap die na alle argumenten te hebben afgewogen uiteindelijk tot de conclusie is gekomen dat een dividenduitkering ontvangen van een buitenlandse hybride deelneming gewoonweg niet onder de deelnemingsvrijstelling kan vallen, maar in haar aangifte ondanks die conclusie toch voor die dividenduitkering een beroep op de deelnemingsvrijstelling heeft gedaan heeft, als de dividenduitkering inderdaad niet onder de

19. Zie hoofdstuk 4, paragrafen 4.4.2.1 en 4.4.2.2.

20. Deze situatie is beschreven door M.W.C. Feteris in zijn noot onder BNB 2004/75, onder 5.

21. Zie hoofdstuk 4, paragrafen 4.4.2.1 en 4.4.2.2.

deelnemingsvrijstelling blijkt te vallen, opzettelijk een onjuiste aangifte gedaan.

6.3.2 *Situaties waarin bewust een pleitbaar standpunt is ingenomen*

Eerder in dit onderzoek, in hoofdstuk 3, ben ik reeds vooruitgelopen op de beoordeling of een belastingplichtige die ten tijde van het doen van zijn aangifte bewust een pleitbaar standpunt heeft ingenomen dat naar objectieve maatstaven ook pleitbaar blijkt te zijn, aan de drie vereisten voor voorwaardelijk opzet voldoet.

Als een belastingplichtige op het moment van het doen van de aangifte een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt heeft ingenomen waarvan hij wist of meende te weten dat het pleitbaar was, is aan twee van de drie vereisten voor voorwaardelijk opzet voldaan. De kans dat de aangifte onjuist is, is bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt doorgaans groot genoeg om aanmerkelijk te worden genoemd.²² Voorts is de belastingplichtige als hij bewust een pleitbaar standpunt inneemt, zich er ook van bewust dat dit standpunt en daarmee de aangifte mogelijk onjuist zijn. Dit wil echter nog niet zeggen dat de vaststelling van voorwaardelijk opzet onder deze omstandigheden onontkoombaar is. Zowel in het fiscale boete- als in het fiscale strafrecht is namelijk ook nog vereist dat de belastingplichtige heeft aanvaard dat zijn aangifte onjuist is. Bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt is de kans dat de aangifte onjuist is doorgaans weliswaar aanmerkelijk, maar niet zo groot dat de aanvaarding zonder meer is af te leiden uit het weten dat de aangifte mogelijk onjuist zal zijn en het toch indienen van die aangifte.²³

De vraag wanneer onder deze omstandigheden van aanvaarding kan worden gesproken is in hoofdstuk 3 nog onbeantwoord gebleven. Deze vraag zal ik in dit hoofdstuk alsnog beantwoorden, hierna in eerste instantie aan de hand van invulling van het aanvaardingsvereiste die uit het eerste HIV-arrest volgt. Verderop in dit hoofdstuk zal – als voorstel voor een eenduidige juridische behandeling – nog een afwijkende invulling van het aanvaardingsvereiste aan de orde komen.

6.3.2.1 *Standpunt op het oog, geweten dat het pleitbaar en daarmee mogelijk onjuist was en verondersteld dat het uiteindelijk onjuist zou zijn*

Opzet bij een onjuiste, maar pleitbare aangifte kan in de derde plaats worden vastgesteld als de belastingplichtige op het moment van het doen van de aangifte wist of meende te weten dat het in de aangifte ingenomen standpunt pleitbaar, maar daarmee ook mogelijk onjuist was, uiteindelijk heeft verondersteld dat het

22. Zie hoofdstuk 3, paragraaf 3.4.3.6.2.

23. Zie hoofdstuk 3, paragraaf 3.4.3.6.8.

standpunt en daarmee de aangifte onjuist zouden zijn en zich door die veronderstelling niet heeft laten weerhouden van het indienen van zijn mogelijk onjuiste aangifte.²⁴

Een belastingplichtige vennootschap die na alle argumenten te hebben afgewogen uiteindelijk tot de conclusie is gekomen dat het weliswaar verdedigbaar is dat een dividenduitkering ontvangen van een buitenlandse hybride deelneming onder de deelnemingsvrijstelling valt, maar dat de reële mogelijkheid bestaat dat een beroep op de deelnemingsvrijstelling en in vervolg daarop de aangifte onjuist zijn en ondanks die conclusie dit standpunt toch in haar aangifte heeft ingenomen heeft, als de dividenduitkering inderdaad niet onder de deelnemingsvrijstelling blijkt te vallen, met voorwaardelijk opzet een onjuiste aangifte gedaan.

6.3.2.2 *Standpunt op het oog, geweten dat het pleitbaar en daarmee mogelijk onjuist was, maar verondersteld dat het uiteindelijk juist zou zijn*

Opzet kan bij een onjuiste, maar pleitbare aangifte echter niet worden vastgesteld als de belastingplichtige op het moment van het doen van de aangifte ervan uit is gegaan dat het in de aangifte ingenomen standpunt pleitbaar en daarmee mogelijk onjuist was, maar uiteindelijk heeft verondersteld dat hij met zijn standpunt gelijk zou krijgen en zijn op het standpunt gebaseerde aangifte toch wel juist zou zijn.^{25 26}

Een belastingplichtige vennootschap die na alle argumenten te hebben afgewogen uiteindelijk tot de conclusie is gekomen dat er weliswaar een mogelijkheid bestaat dat een dividenduitkering ontvangen van een buitenlandse hybride deelneming niet onder de deelnemingsvrijstelling valt, maar dat, al dan niet op grond van een advies, die mogelijkheid niet als reëel is te beschouwen en op grond van die conclusie in haar aangifte een beroep op de deelnemingsvrijstelling heeft gedaan heeft, als de dividenduitkering toch

24. J.W. IJssink, 'Enkele gedachten over het fiscale pleitbare standpunt in strafzaken', in: *Draaivelden van formeel belastingrecht*, Amersfoort: Sdu 2009, p. 207-208: "... degene die een belastingaangifte doet waarvan hij niet zeker weet of deze juist is maar die goede argumenten meent te hebben waarom die aangifte toch zo kan worden ingediend, kan onder bepaalde omstandigheden willens en wetens de aanmerkelijke kans aanvaarden dat hij een onjuiste aangifte doet. Dan is – ondanks het hebben van een pleitbaar standpunt – toch sprake van opzettelijke overtreding van art. 69 AWR, dus van een strafbaar feit."

25. Vergelijk HR (strafkamer) 2 september 2014, NJ 2014/395, ECLI:NL:HR:2014:2574, r.o. 3.3, alsmede de daaraan voorafgaande conclusie van A-G Aben van 27 mei 2014, ECLI:NL:PHR:2014:1416, r.o. B.4; Hof Arnhem (strafkamer) 4 mei 2010, ECLI:NL:GHARN:2010:BM3219.

26. Anders: Hof Amsterdam (strafkamer) 25 november 2003, ECLI:NL:GHAMS:2003:AN9010, r.o. 15: "... dat de verdachte op zijn minst de aanmerkelijke kans heeft genomen dat zijn standpunt... niet het standpunt van de belastingdienst zou zijn en daardoor onjuist. Door vervolgens zich toch op het standpunt te stellen...handelde hij met het voor de vervulling van de delictomschrijving vereiste – zij het voorwaardelijke – opzet."

niet onder de deelnemingsvrijstelling blijkt te vallen, haar onjuiste aangifte niet met voorwaardelijk opzet gedaan.

6.3.3 ***Voorwaardelijk opzet bij een bewust ingenomen pleitbaar standpunt?***

Uit het bovenstaande komt naar voren dat, als het aanvaardingsvereiste aan de hand van de overwegingen uit het eerste HIV-arrest wordt ingevuld, het bewust innemen van een pleitbaar standpunt niet altijd tot voorwaardelijk opzet leidt. In de situatie die zojuist in paragraaf 6.3.2.2. is geschetst, heeft de belastingplichtige immers niet aanvaard dat zijn aangifte onjuist is en zou er slechts sprake kunnen zijn van (grove) bewuste schuld. Schuld is onvoldoende om de delictsomschrijvingen uit het fiscale straf- en boeterecht die verband houden met het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte te vervullen. Op de vraag of een belastingplichtige die zijn aangifte heeft gebaseerd op een onjuist maar naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt grove schuld kan worden verweten wordt later in dit hoofdstuk, in paragraaf 6.6.1, teruggekomen.

Zoals hiervoor opgemerkt vervult het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt in deze eerste stap – en daarmee ook bij de conclusie dat het bewust innemen van een pleitbaar standpunt niet altijd tot voorwaardelijk opzet leidt – (nog) geen bijzondere rol. Als het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt in het fiscale straf- en boeterecht verder ook geen rol zou worden toegekend, zou de in paragraaf 6.3.2.2 beschreven situatie de enige van de hiervoor beschreven situaties zijn waarin de belastingplichtige bij opzetdelicten ongestraft zou kunnen blijven.

In de volgende paragraaf onderzoek ik, als tweede stap van de werkwijze om te komen tot een voorstel voor een eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer, de hiervoor beschreven situaties nogmaals, maar nu om aan de hand van het derde uitgangspunt een onderscheid te maken tussen situaties waarin straffeloosheid wel en waarin straffeloosheid niet passend is.

6.4 **Situaties waarin het passend is dat het pleitbare standpunt tot straffeloosheid leidt (2)**

Zoals hiervoor, in paragraaf 6.2.3, uitgewerkt ga ik ervan uit dat een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt zowel in het fiscale straf- als in het fiscale boeterecht uitsluitend tot straffeloosheid hoeft te leiden als de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte heeft verondersteld dat hij een juiste aangifte deed of in ieder geval heeft verondersteld dat hij een pleitbaar standpunt innam. Het pleitbare standpunt hoeft derhalve geen vrijbrief te vormen voor een belastingplichtige die gewoonweg een onjuiste aangifte wilde doen, zonder op het moment van het doen van de aangifte aan een pleitbaar standpunt te denken of zonder op dat moment te geloven dat zijn standpunt pleitbaar was.

6.4.1 *Geen straffeloosheid als de belastingplichtige heeft verondersteld dat hij een onjuiste aangifte deed*

De belastingplichtigen in de hiervoor in paragraaf 6.3.1.1 en 6.3.1.2 geschetste situaties hebben gewoonweg een onjuiste aangifte gewild, zonder dat hen een standpunt voor ogen stond of zonder te geloven dat het ingenomen standpunt pleitbaar was. In deze situaties hoeft er op grond van het derde uitgangspunt daarom niet te worden gezocht naar mogelijkheden om na de vaststelling van het opzet te bewerkstelligen dat deze belastingplichtigen ongestraft blijven.

Dit sluit aan bij de twee hiervoor genoemde arresten van de strafkamer van de Hoge Raad uit 2001 en 2012²⁷ en overigens ook bij jurisprudentie in strafzaken van de United States court of appeals van het tweede en zesde district.²⁸ In de procedure die leidde tot het arrest uit 2001 beriep de verdachte belastingplichtige zich op een pleitbaar standpunt dat hem ten tijde van het doen van de aangifte, die hij opzettelijk onjuist had gedaan, volgens het hof niet voor ogen had gestaan. De strafkamer van de Hoge Raad heeft overwogen dat dit verweer het reeds vastgestelde opzet niet raakt.²⁹ De belastingkamer van de Hoge Raad heeft overigens ook nooit expliciet geoordeeld dat het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt onder deze omstandigheden (het pleitbare standpunt “deus ex machina”) alsnog tot het ontbreken van opzet zou moeten leiden.³⁰ In de procedure die leidde tot het arrest uit 2012 was vast komen te staan dat de verdachte ten tijde van het doen van de aangifte veronderstelde dat zijn standpunt niet pleitbaar maar kansloos was. De strafkamer van de Hoge Raad heeft overwogen dat, zodra de rechter heeft vastgesteld dat de verdachte ten tijde van het doen van de aangifte het standpunt niet heeft gehuldigd, maar ervan uit is gegaan dat de aangifte onjuist was, het pleitbare standpunt niet aan het bewijs van opzet afdoet.³¹ Na de vaststelling van het opzet heeft de

27. Zie hoofdstuk 4, paragrafen 4.4.2.1. en 4.4.2.2.

28. Zie hoofdstuk 5, paragraaf 5.6.3.2.

29. HR 13 november 2001, NJ 2002/221, ECLI:NL:HR:2001:AD4466, r.o. 4.5: “In de hiervoor onder 4.2.2. weergegeven overwegingen van het Hof ligt dan ook zijn met (bedoeld zal zijn: niet, MK) onbegrijpelijk oordeel besloten dat niet aannemelijk is geworden dat de verdachte de desbetreffende bedragen niet heeft opgegeven omdat hij zich toen op het standpunt stelde dat hij de (dit woord kan vervallen, MK) die bedragen niet behoefde op te geven.” Zo ook Hof Amsterdam 19 april 2012, ECLI:NL:GHAMS:2013:BW4432, r.o. 4.13-4.14; Hof Amsterdam 19 april 2012, ECLI:NL:GHAMS:2013:BW4436, r.o. 4.13-4.14.

30. Zie hoofdstuk 4, paragraaf 4.3.3 en hoofdstuk 5, paragraaf 5.4.1.

31. HR 6 maart 2012, NJ 2012/176, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596, r.o. 7.3-7.4: “Voorts volgt uit ‘s Hofs overwegingen ter verwerping van dit verweer, dat de verdachte dit standpunt niet huldigde ten tijde van het doen van de ... aangiften, doch dat hij destijds ervan uitging dat die aangiften onjuist waren en hij als een op dit terrein werkzame belastingadviseur ook moet hebben geweten dat die aangiften onjuist waren ingevuld. Aldus volgt uit de feitelijke en niet-onbegrijpelijke vaststellingen van het Hof dat de verdachte niet heeft gehandeld in de veronderstelling dat de wijze waarop de aangiften werden gedaan toelaatbaar was.” Herhaald door A-G Vegter, conclusie van 6 oktober 2015, ECLI:NL:PHR:2015:2327, r.o. 8.4.-8.6.

strafkamer van de Hoge Raad zich in beide arresten niet meer uitgelaten over mogelijkheden om de strafrechtelijke aansprakelijkheid alsnog uit te sluiten, maar de veroordelingen ongemoeid gelaten. De strafkamer van de Hoge Raad lijkt in deze situaties dus geen straffeloosheid te hebben gewild, overigens zonder te beoordelen of het standpunt waarop de verdachte zich beriep inderdaad naar objectieve maatstaven pleitbaar was.

6.4.2 *Straffeloosheid als de belastingplichtige heeft verondersteld dat zijn standpunt pleitbaar was*

Van de vier hiervoor besproken situaties zijn er derhalve twee, de in paragraaf 6.3.1.1 en 6.3.1.2 besproken situaties, waarin het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt geen invloed hoeft te hebben op de mogelijkheden om te beboeten of te bestraffen.

In de twee andere situaties, de in paragraaf 6.3.2.2 besproken situatie waarin de belastingplichtige heeft verondersteld dat zijn pleitbare standpunt en daarmee zijn aangifte uiteindelijk toch wel juist zouden zijn en de in paragraaf 6.3.2.1 besproken situatie waarin de belastingplichtige heeft verondersteld dat er een reële mogelijkheid bestaat dat zijn pleitbare standpunt en daarmee zijn aangifte onjuist zijn en zich door die veronderstelling niet heeft laten weerhouden van het indienen van zijn mogelijk onjuiste aangifte, hebben de belastingplichtigen wel bewust een standpunt ingenomen waarvan zij veronderstelden dat het pleitbaar of zelfs juist was. In deze beide situaties is het op grond van het derde uitgangspunt wel gewenst dat de belastingplichtigen onbeboet en ongestraft blijven.³²

In de hiervoor in paragraaf 6.3.2.2 besproken situatie kan niet tot voorwaardelijk opzet, maar hooguit tot (grove) schuld worden geconcludeerd.³³ In deze situatie hoeft het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt in het fiscale strafrecht geen rol te hebben om te bereiken dat de belastingplichtige ongestraft blijft. Schuld is immers onvoldoende om de delictsomschrijving te vervullen. In het fiscale boeterecht geldt bij opzetboetes hetzelfde. Het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt moet in deze situatie in het fiscale boeterecht wel een rol vervullen om te bewerkstelligen dat grove schuld ontbreekt. In paragraaf 6.6.1 wordt hierop teruggekomen.

In de in paragraaf 6.3.2.1 geschetste situatie kan wel worden gesproken van voorwaardelijk opzet. Deze belastingplichtige heeft door middel van het innemen van een pleitbaar standpunt echter ook gebruikgemaakt van zijn

32. Vergelijk Hof Amsterdam (belastingkamer) 8 oktober 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:4098, r.o. 4.5.7: "... aan de enkele omstandigheid dat uit de opinies zou kunnen blijken ... dat belanghebbenden zich bewust zijn geweest van de kans dat hun (objectief pleitbare) standpunt in rechte geen stand zal houden, niet de gevolgtrekking kan worden verbonden dat zij strafwaardig hebben gehandeld door de aangiften in te dienen...zoals zij hebben gedaan."

33. Vergelijk A-G Aben, conclusie van 27 mei 2014, ECLI:NL:PHR:2014:1416, r.o. B.4.

vrijheid om de fiscaal gunstigste weg te kiezen. Daarbij heeft hij, omdat hij heeft verondersteld dat hij een pleitbaar standpunt innam, binnen de ruimte willen blijven die deze vrijheid hem verschaft. Hoewel tot voorwaardelijk opzet kan worden geconcludeerd, is straffeloosheid op grond van het derde uitgangspunt daarom toch passend. Onder deze omstandigheden moet het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt een rol vervullen om te bereiken dat de belastingplichtige alsnog ongestraft kan blijven.

Over de twee laatstgenoemde situaties heeft de strafkamer van de Hoge Raad zich nog niet uitgelaten. Zij heeft in het eerdergenoemde arrest uit 2012 wel ten overvloede overwogen dat de rechter bij een pleitbaar standpunt verweer moet beoordelen of de belastingplichtige redelijkerwijs kon en mocht menen dat hij op toelaatbare wijze aangifte heeft gedaan.

Ik ga ervan uit dat onder dit kunnen en menen toelaatbaar te handelen het innemen van een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt valt.³⁴ Een belastingplichtige die een pleitbaar standpunt heeft ingenomen kan in het fiscale strafrecht ongestraft blijven als hij op het moment van het doen van de aangifte heeft verondersteld dat zijn standpunt juist zou zijn. Dat had ik hiervoor, in paragraaf 6.3.3 echter ook al geconcludeerd, zonder dat het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt daarbij een rol hoefde te vervullen: een belastingplichtige hoeft bij een bewust ingenomen pleitbaar standpunt nog niet te hebben aanvaard dat zijn aangifte onjuist is en derhalve nog niet met voorwaardelijk opzet te hebben gehandeld.

De strafkamer van de Hoge Raad spreekt in de zojuist aangehaalde overweging echter niet over het redelijkerwijs kunnen en mogen menen juist te handelen, maar over redelijkerwijs kunnen en mogen menen toelaatbaar te handelen.³⁵ Uit het gebruik van het woord toelaatbaar heb ik opgemaakt dat er bij een pleitbaar standpunt verweer meer ruimte is voor straffeloosheid dan uitsluitend in de hiervoor in paragraaf 6.3.2.2 beschreven situatie. Een belastingplichtige handelt namelijk eerder toelaatbaar dan juist. Hier heb ik uit afgeleid dat een belastingplichtige die een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt heeft ingenomen ook nog ongestraft kan blijven als hij heeft verondersteld dat zijn standpunt pleitbaar was. Een belastingplichtige hoeft voor straffeloosheid bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt derhalve niet te hebben verondersteld dat zijn aangifte juist zou zijn en

34. Zo ook Hof 's-Hertogenbosch (strafkamer) 26 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2963, r.o. 4; Hof 's-Hertogenbosch (strafkamer) 23 september 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:3755, r.o. 3. Het hof heeft het begrip pleitbaar standpunt in deze uitspraken niet gebruikt, maar wel de objectieve criteria toegepast die voor de vaststelling van een pleitbaar standpunt worden gehanteerd. Eerder al Hof Amsterdam (belastingkamer) 19 april 2012, ECLI:NL:GHAMS:2013:BW4432, r.o. 4.13-4.14; Hof Amsterdam 19 april 2012, ECLI:NL:GHAMS:2013:BW4436, r.o. 4.13-4.14. Onlangs ook: Hof Amsterdam (strafkamer) 14 april 2016; ECLI:NL:GHAMS:2016:2260.

35. Zie hoofdstuk 4, paragraaf 4.4.2.2.

daarmee dat hij juist handelde, hij moet hebben verondersteld dat zijn aangifte pleitbaar zou zijn en daarmee dat hij toelaatbaar handelde.

Over de wijze waarop het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt invloed kan uitoefenen op de strafrechtelijke aansprakelijkheid zijn in het arrest van de strafkamer van de Hoge Raad geen aanknopingspunten te vinden.³⁶ Hierna werk ik, als derde stap van de werkwijze om te komen tot een voorstel voor een eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer, twee mogelijkheden uit om de straffeloosheid onder de hiervoor omschreven omstandigheden – waarin de vaststelling van voorwaardelijk opzet volgens de criteria zoals die uit het eerste HIV-arrest volgen onontkoombaar is, maar waarin de belastingplichtige ook heeft verondersteld dat hij een pleitbaar standpunt innam – juridisch vorm te geven.

Beide mogelijkheden houden een afwijking ten opzichte van het algemene strafrecht in. In het algemene strafrecht is het opzet echter kleurloos en kan het opzoeken van de grenzen van de wet in beginsel tot bestraffing leiden als die grenzen blijken te zijn overschreden. Zo bezien is het niet onlogisch dat straffeloosheid bij een pleitbaar standpunt niet door middel van de bestaande mogelijkheden uit het algemene strafrecht valt te bereiken.

6.5 Twee mogelijkheden om straffeloosheid te bereiken (3)

6.5.1 *Aparte invulling aanvaardingsvereiste bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt*

In de eerste plaats zou in het fiscale boete- en strafrecht, zodra de onjuiste aangifte blijkt te zijn gebaseerd op een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt, een afwijkende invulling aan het aanvaardingsvereiste en daarmee aan het opzetbegrip kunnen worden gegeven. Bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt is voor de aanvaarding dan niet voldoende dat de belastingplichtige, conform de criteria die uit het eerste HIV-arrest volgen, heeft verondersteld dat zijn pleitbare standpunt en daarmee zijn aangifte onjuist zouden zijn, want onder die omstandigheden kan en mag een belastingplichtige nog steeds redelijkerwijs menen toelaatbaar te handelen. Voor aanvaarding is, als aan de onjuiste aangifte een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt ten grondslag heeft gelegen, noodzakelijk dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte dat standpunt niet op het oog heeft gehad of heeft verondersteld dat dat standpunt niet pleitbaar was.

Een belastingplichtige die een standpunt heeft ingenomen waarvan hij wist of meende te weten dat het pleitbaar was en dat ook naar objectieve maatstaven pleitbaar blijkt te zijn, heeft derhalve – op grond van een afwijkende invulling van het aanvaardingsvereiste – niet aanvaard dat zijn aangifte onjuist was en daarmee geen opzet.

36. Zie hoofdstuk 4, paragraaf 4.4.2.2.

Een belastingplichtige vennootschap die tot de conclusie is gekomen dat het weliswaar verdedigbaar is dat een dividenduitkering ontvangen van een buitenlandse hybride deelneming onder de deelnemingsvrijstelling valt, maar dat de reële mogelijkheid bestaat dat het beroep op de deelnemingsvrijstelling en in vervolg daarop de aangifte onjuist zijn en ondanks die conclusie dit standpunt toch in haar aangifte heeft ingenomen heeft, als de dividenduitkering niet onder de deelnemingsvrijstelling blijkt te vallen maar dat standpunt wel naar objectieve maatstaven pleitbaar blijkt te zijn, niet met voorwaardelijk opzet een onjuiste aangifte gedaan.

Hiermee wordt het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt in het fiscale strafrecht alsnog van belang voor de vaststelling van voorwaardelijk opzet. Het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt bewerkstelligt immers dat minder snel dan in het algemene strafrecht tot de vaststelling van voorwaardelijk opzet kan worden overgegaan. In het fiscale boeterecht zal als gevolg hiervan bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt in aansluiting op de bestaande fiscale boeteturisprudentie in het grootste gedeelte van de gevallen het opzet nog steeds ontbreken.

Door de afwijkende invulling van het aanvaardingsvereiste en daarmee het opzet wordt alsnog bereikt dat een belastingplichtige die met het innemen van een pleitbaar standpunt gebruik heeft willen maken van zijn vrijheid om de eigen interpretatie en toepassing van het recht te volgen en binnen de ruimte heeft willen blijven die deze vrijheid hem verschaft, ongestraft blijft. Een strafuitsluitingsgrond is niet meer noodzakelijk.

Een strafuitsluitingsgrond kan nog wel noodzakelijk zijn om onder dezelfde omstandigheden bij verzuimboetes straffeloosheid te bewerkstelligen. Hier wordt later in dit hoofdstuk, in paragraaf 6.6.3, op teruggekomen.

6.5.1.1 *Praktische uitwerking*

Volgens de zojuist beschreven oplossing zal de rechter bij een pleitbaar standpunt verweer in het kader van de vaststelling van het opzet moeten onderzoeken of aan de onjuiste aangifte een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt ten grondslag ligt. Een dergelijk standpunt heeft immers een andere invulling van het aanvaardingsvereiste tot gevolg.

Het oordeel dat een standpunt naar objectieve maatstaven pleitbaar is, vormt in beginsel geen bewijsoordeel.³⁷ Strikt genomen hoeft de belastingplichtige voor de vaststelling dat een standpunt naar objectieve maatstaven pleitbaar is, zelfs niet te stellen of te beargumenteren dat zijn standpunt pleitbaar is.³⁸ Niet alleen de belastingrechter, maar ook de strafrechter is naar mijn mening

37. Zie hoofdstuk 2, paragraaf 2.4.3.

38. Zie hoofdstuk 2, paragrafen 2.4.3 en 2.6.1.

bevoegd om uit eigen beweging te onderzoeken of kan worden gesproken van een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt.³⁹

De conclusie dat een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt voorhanden is, brengt niet (meer) mee dat het opzet ontbreekt, maar dat het openbaar ministerie of de inspecteur in het kader van het bewijs van het opzet moet aantonen of aannemelijk maken dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte geen standpunt op het oog heeft gehad (de hiervoor in paragraaf 6.3.1.1 besproken situatie) of niet heeft verondersteld dat het standpunt pleitbaar was (de hiervoor in paragraaf 6.3.1.2 besproken situatie).

Aanwijzingen dat de in paragraaf 6.3.1.1 besproken situatie zich voordoet zijn bijvoorbeeld te vinden in de omstandigheid dat de belastingplichtige weigert toe te lichten waarom het standpunt naar zijn mening pleitbaar is of dat de belastingplichtige pas in een laat stadium, bijvoorbeeld bij de rechter, met de stelling komt dat het standpunt pleitbaar is. Hoewel de belastingplichtige voor de vaststelling dat een standpunt naar objectieve maatstaven pleitbaar is niet hoeft te stellen en beargumenteren dat zijn standpunt pleitbaar is, kan de omstandigheid dat hij dit niet of pas laat heeft gedaan derhalve wel een aanwijzing vormen dat hij het standpunt op het moment van het doen van de aangifte niet op het oog heeft gehad.

De in paragraaf 6.3.1.2 besproken situatie, de situatie waarin de belastingplichtige bewust een standpunt heeft ingenomen dat naar objectieve maatstaven pleitbaar blijkt te zijn, maar niet heeft verondersteld dat zijn standpunt pleitbaar was, vormt naar mijn mening een uitzonderingsgeval. Objectief gezien ligt het voor de hand dat een belastingplichtige die bewust een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt heeft ingenomen, ook heeft verondersteld dat zijn standpunt pleitbaar zou zijn. Er zijn immers voldoende uit het recht of de jurisprudentie afkomstige argumenten voor dat standpunt beschikbaar. De omstandigheid dat een belastingplichtige na het indienen van de aangifte krampachtig het contact met de inspecteur uit de weg gaat,⁴⁰ of de inspecteur ter voorkoming van een discussie over het standpunt in de aangifte of na het indienen van de aangifte met onjuiste informatie bewust op het verkeerde been zet,⁴¹ kan een aanwijzing vormen dat de belastingplichtige, hoewel de onjuiste

39. Zie hoofdstuk 2, paragraaf 2.4.3.

40. HR (strafkamer) 6 maart 2012, NJ 2012/176, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596, r.o. 7.2; Hof 's-Hertogenbosch (strafkamer) 6 januari 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:AU9266, r.o. N2.

41. HR (belastingkamer) 20 december 2002, BNB 2003/95, ECLI:NL:HR:2002:AF2262 (een arrest in verband met kwade trouw), r.o. 3.1.2.1: "... dat het Hof niet van belang heeft geoordeeld dat belanghebbende mogelijk heeft gemeend dat haar standpunt omtrent de fiscale gevolgen... in redelijkheid pleitbaar was. Daaraan ligt klaarblijkelijk de – juiste – opvatting ten grondslag dat indien een belastingplichtige aan de inspecteur opzettelijk onjuiste inlichtingen verstrekt teneinde de beoordeling door de inspecteur van de juistheid van de aangifte te bemoeilijken, hij te kwader trouw heeft gehandeld." Deze situatie lijkt zich ook voor te hebben gedaan bij Rb. Groningen (sector strafrecht) 11 april 2008, ECLI:NL:RBGRO:2008:BC9320 en bij HR 12 september 2003, BNB 2004/75, ECLI:NL:HR:2003:AE4480. Op grond van de voorgestelde eenduidige benadering zou het denkbaar zijn dat in deze zaken, ondanks het pleitbare standpunt, wel tot opzet had moeten worden geconcludeerd.

aangifte wel op een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt is gebaseerd, op het moment van het doen van de aangifte toch heeft verondersteld dat zijn standpunt niet pleitbaar is.

Uit de omstandigheid dat een belastingplichtige niet over zijn standpunt met de inspecteur in overleg is getreden, kan naar mijn mening niet worden afgeleid dat hij heeft verondersteld dat zijn standpunt niet pleitbaar is.⁴² Dat is met name niet het geval als de belastingplichtige op geen enkele wijze tot overleg met de inspecteur is gehouden.

6.5.2 *Het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt als onderdeel van een strafuitsluitingsgrond*

In de tweede plaats kan, ook als aan de onjuiste aangifte een pleitbaar standpunt ten grondslag ligt, de reguliere invulling van het aanvaardingsvereiste en daarmee van het opzetbegrip worden gevolgd. Voor de aanvaarding en daarmee voor voorwaardelijk opzet is dan, conform de criteria zoals die uit het eerste HIV-arrest volgen, voldoende dat de belastingplichtige heeft verondersteld dat zijn pleitbare standpunt en daarmee zijn aangifte onjuist zouden zijn en hij ook bij die veronderstelling niet heeft afgezien van het innemen van dat standpunt. De omstandigheid dat de onjuiste aangifte is gebaseerd op een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt doet daar niet aan af.

Straffeloosheid van een belastingplichtige die met het innemen van een pleitbaar standpunt gebruik heeft gemaakt van zijn vrijheid om de eigen interpretatie en toepassing van het recht te volgen en binnen de ruimte heeft willen blijven die deze vrijheid hem verschaft, kan vervolgens, nadat het opzet is vastgesteld, door middel van een strafuitsluitingsgrond worden bereikt. De belastingplichtige is dan toch niet boete- of strafrechtelijk aansprakelijk omdat hij bij een bewust ingenomen pleitbaar standpunt, dat ook naar objectieve maatstaven pleitbaar blijkt te zijn, redelijkerwijs kan en mag menen toelaatbaar te handelen. Deze strafuitsluitingsgrond zou echter uitsluitend van toepassing moeten zijn als de belastingplichtige ook daadwerkelijk meende toelaatbaar te handelen, oftewel het pleitbare standpunt ten tijde van het doen van de aangifte op het oog heeft gehad én heeft verondersteld dat het standpunt pleitbaar was. De strafuitsluitingsgrond in verband met “toelaatbaar handelen” (hierna ook wel de strafuitsluitingsgrond “toelaatbaar handelen” genoemd) zou derhalve zowel een objectieve component – er is een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt voorhanden – als een subjectieve component moeten bevatten.⁴³ Vanwege dit subjectieve vereiste lijkt deze

42. Hof 's-Hertogenbosch (strafkamer) 26 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2963, r.o. 6.

43. Vergelijk Hof Amsterdam (belastingkamer) 19 april 2012, ECLI:NL:GHAMS:2013:BW4432, r.o. 4.13-4.14; Hof Amsterdam 19 april 2012, ECLI:NL:GHAMS:2013:BW4436, r.o. 4.13-4.14; en Hof Amsterdam (strafkamer) 14 april 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:2260 waarin in het kader van de beoordeling van het pleitbaar standpunt verweer ook wordt gesproken van een objectieve en een subjectieve component.

strafuitsluitingsgrond het meest weg te hebben van een schulduitsluitingsgrond.

Een belastingplichtige vennootschap die na alle argumenten te hebben afgewogen uiteindelijk tot de conclusie is gekomen dat het weliswaar verdedigbaar is dat een dividenduitkering ontvangen van een buitenlandse hybride deelneming onder de deelnemingsvrijstelling valt, maar dat de reële mogelijkheid bestaat dat het beroep op de deelnemingsvrijstelling en in vervolg daarop de aangifte onjuist zijn en ondanks die conclusie dit standpunt toch in haar aangifte heeft ingenomen heeft, als de dividenduitkering inderdaad niet onder de deelnemingsvrijstelling blijkt te vallen, met voorwaardelijk opzet een onjuiste aangifte gedaan. Toch blijft zij op grond van de strafuitsluitingsgrond “toelaatbaar handelen” ongestraft, als haar standpunt naar objectieve maatstaven pleitbaar is en zij heeft verondersteld dat haar standpunt pleitbaar is.

Zoals reeds in hoofdstuk 3 geconcludeerd, lijkt het uiteindelijk bij geen van de algemene strafuitsluitingsgronden, ook bij afwezigheid van alle schuld niet, mogelijk om invloed toe te kennen aan de omstandigheid dat een pleitbaar standpunt is ingenomen.⁴⁴ Straffeloosheid kan wel worden bereikt door middel van een ongeschreven bijzondere strafuitsluitingsgrond. Bij de introductie van de strafuitsluitingsgronden in het bestuursrecht heeft de wetgever de bestuursrechter namelijk ruimte geboden om nieuwe strafuitsluitingsgronden in het bestuursrecht te creëren.⁴⁵ De strafrechter zou vervolgens uitsluitend ten behoeve van het fiscale strafrecht, met het oog op rechtseenheid en rechtsgelijkheid, bij deze ongeschreven bijzondere strafuitsluitingsgrond kunnen aansluiten.

6.5.2.1 Praktische uitwerking

In de zojuist beschreven oplossing zal de rechter bij een pleitbaar standpunt verweer, nadat het opzet is vastgesteld, in het kader van de beoordeling of de strafuitsluitingsgrond “toelaatbaar handelen” van toepassing is, moeten onderzoeken of aan de onjuiste aangifte een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt ten grondslag ligt.

Het oordeel dat een standpunt naar objectieve maatstaven pleitbaar is vormt, zoals zojuist opgemerkt, in beginsel geen bewijsoordeel. Strikt genomen hoeft zelfs niet door de belastingplichtige te worden gesteld of beargumenteerd dat het standpunt pleitbaar is. Ik houd het ervoor dat niet alleen de belastingrechter, maar ook de strafrechter bevoegd is om uit eigen beweging te onderzoeken of kan worden gesproken van een naar objectieve maatstaven

44. Zie hoofdstuk 3, paragrafen 3.7.2, 3.7.3.1 en 3.7.3.2.

45. *Kamerstukken I 2008/09, 29702, E* (Nadere memorie van antwoord), p. 8. Zie hoofdstuk 3, paragraaf 3.7.1.2.

pleitbaar standpunt. De conclusie dat de onjuiste aangifte is gebaseerd op een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt, brengt echter nog niet mee dat de boete- of strafrechtelijke aansprakelijkheid ontbreekt. De rechter zal daarnaast, in beginsel op aangeven van de belastingplichtige, moeten onderzoeken of de belastingplichtige het standpunt ook daadwerkelijk op het oog heeft gehad én heeft verondersteld dat het pleitbaar was.

In beginsel ligt het op de weg van de belastingplichtige om aannemelijk te maken dat hij het standpunt op het oog heeft gehad én heeft verondersteld dat het pleitbaar was. Die last lijkt echter niet alleen bij hem te liggen, omdat aanwijzingen daarover meestal reeds zullen zijn opgekomen met het door het openbaar ministerie of de inspecteur te leveren bewijs van het opzet. Daarnaast ligt het, als aannemelijk is dat de belastingplichtige het standpunt op het oog heeft gehad, bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt voor de hand dat de belastingplichtige ook heeft verondersteld dat zijn standpunt pleitbaar is, zoals hiervoor in paragraaf 6.5.1.2. opgemerkt.

Als met het bewijs van het opzet echter al duidelijk is geworden dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte geen standpunt op het oog heeft gehad of niet heeft verondersteld dat zijn standpunt pleitbaar is, is een onderzoek of aan de onjuiste aangifte een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt ten grondslag heeft gelegen niet meer nodig. Toepassing van de ongeschreven bijzondere strafuitsluitingsgrond “toelaatbaar handelen” is dan immers al uitgesloten.

6.5.3 Afsluiting

Hiervoor heb ik twee voorstellen voor een eenduidige juridische behandeling van het pleitbaar standpunt verweer in het boete- en het strafrecht geformuleerd. Ik heb geen voorkeur voor een van beide voorstellen, maar laat het graag aan de belastingrechter en de strafrechter over om, vooropgesteld dat zij zich met de aan de voorstellen ten grondslag liggende uitgangspunten zouden kunnen verenigen, gezamenlijk een keuze te maken.

6.6 Het pleitbare standpunt en grove schuld, verzuimboetes, kwade trouw en de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld

In het belastingrecht leidt het pleitbare standpunt niet alleen tot het ontbreken van opzet, maar ook tot afwezigheid van grove schuld en tot het vervallen van een verzuimboete. Voorts is het pleitbare standpunt van invloed op kwade trouw en op de voor de zogenoemde omkering van de bewijslast benodigde schuld.

De hiervoor besproken voorstellen die bewerkstelligen dat een belastingplichtige ongestraft kan blijven die enerzijds – althans volgens de criteria uit het eerste HIV-arrest – met voorwaardelijk opzet heeft gehandeld en anderzijds heeft verondersteld dat hij een pleitbaar standpunt heeft ingenomen,

staan niet op zichzelf. Zo beïnvloedt het voorstel waarin het pleitbare standpunt aanleiding vormt om het aanvaardingsvereiste op aparte wijze in te vullen de begrenzing tussen voorwaardelijk opzet en grove schuld. In het andere voorstel is een (ongeschreven bijzondere) strafuitsluitingsgrond gecreëerd die ook van toepassing kan zijn op verzuimboetes. Daarnaast wordt het begrip kwade trouw op nagenoeg dezelfde wijze ingevuld als het begrip opzet.⁴⁶ Een andere invulling van het aanvaardingsvereiste en daarmee van het opzetbegrip zou hiervan uitgaande ook tot een andere invulling van het kwade trouw begrip moeten leiden.

Om de invloed van het pleitbare standpunt in het belastingrecht consistent te houden, wordt daarom hierna onderzocht welke invloed het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt zou moeten hebben op de mogelijkheden om een grove schuld- of een verzuimboete op te leggen, alsmede op de mogelijkheden om tot kwade trouw of tot de voor de omkering van de bewijslast benodigde schuld te concluderen en hoe die invloed juridisch zou moeten worden vormgegeven.

6.6.1 *Grove schuld en een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt*

De strafbepalingen die verband houden met het doen van een onjuiste aangifte vormen uitsluitend opzetdelicten. Als slechts schuld kan worden vastgesteld, kan het strafbare feit niet worden bewezen. In het fiscale boeterecht is het grofschuldig veroorzaken van een onjuiste belastingheffing en het grofschuldig ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen van een aangiftebelasting echter wel beboetbaar gesteld. Hierna worden de situaties beschreven waarin zowel een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt in de aangifte is verwerkt als waarin ook aan de vereisten voor grove schuld is voldaan. In eerste instantie wordt ervan uitgegaan dat het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt bij de vaststelling van grove schuld geen rol vervult.

Als, zoals zojuist in paragraaf 6.5.1.1 uitgewerkt, het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt een aparte invulling van het aanvaardingsvereiste tot gevolg heeft, heeft de belastingplichtige in de hiervoor in paragraaf 6.3.2.1 en 6.3.2.2 beschreven situaties zijn onjuiste aangifte weliswaar niet met voorwaardelijk opzet, maar mogelijk wel met bewuste grove schuld gedaan. Door de aparte invulling van het aanvaardingsvereiste worden de situaties waarin kan worden gesproken van voorwaardelijk opzet beperkt, maar worden tegelijkertijd de situaties waarin mogelijk kan worden gesproken van bewuste grove schuld uitgebreid.

Als het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt, zoals zojuist in paragraaf 6.5.2.1 uitgewerkt, geen bijzondere rol bij de vaststelling van het opzet vervult, heeft de belastingplichtige uitsluitend in de hiervoor in para-

46. Zie hoofdstuk 3, paragraaf 3.8.1.7.

graaf 6.3.2.2 beschreven situatie zijn onjuiste aangifte niet met voorwaardelijk opzet, maar mogelijk wel met bewuste grove schuld gedaan.

Voorts heeft een belastingplichtige die geen standpunt op het oog had of niet heeft ingezien dat zijn standpunt slechts pleitbaar was, omdat hij meende dat zijn standpunt en/of zijn aangifte juist waren, zowel in het fiscale straf- als in het fiscale boeterecht niet met opzet gehandeld, maar mogelijk wel met onbewuste grove schuld.

Als het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt bij de vaststelling van grove schuld geen rol zou vervullen, zou, om in de zojuist beschreven situaties tot grove schuld te kunnen concluderen, van belang zijn of de belastingplichtige kan worden verweten dat hij, in strijd met de voorzichtigheid of zorgvuldigheid die van hem kan en mag worden verwacht, geen of onvoldoende onderzoek heeft gedaan naar de juiste interpretatie of toepassing van de bepalingen van het belastingrecht.⁴⁷

Het pleitbare standpunt vervult in de fiscale boetejurisprudentie echter wel een rol. De belastingplichtige kan door een standpunt in de aangifte te verwerken dat uiteindelijk niet juist, maar wel naar objectieve maatstaven pleitbaar blijkt te zijn, namelijk zonder meer redelijkerwijs menen juist te handelen.⁴⁸ Als gevolg hiervan kan in de zojuist besproken situaties waarin het weten en/of het willen ontbreekt geen bewuste of onbewuste grove schuld worden vastgesteld.

Het grove schuldbegrip is, in tegenstelling tot het opzet waarbij het uitsluitend draait om het individuele weten en willen, een begrip dat wordt ingevuld aan de hand van in de maatschappij levende opvattingen. De gedragsnorm dat een belastingplichtige die een standpunt in zijn aangifte heeft verwerkt dat uiteindelijk niet juist, maar naar objectieve maatstaven wel pleitbaar blijkt te zijn, zonder meer redelijkerwijs kan menen juist te handelen, is daarom met de invulling van het grove schuldbegrip te verenigen.⁴⁹ Dankzij deze gedragsnorm heeft een belastingplichtige die er ten tijde van het doen van de aangifte vanuit is gegaan dat hij een juiste standpunt innam en/of een juiste aangifte deed, zoals zojuist opgemerkt, niet grofschuldig gehandeld. Deze belastingplichtige blijft derhalve, conform het derde uitgangspunt, straffeloos.

De bestaande fiscale boetejurisprudentie is hiermee niet alleen in lijn met de uitgangspunten die in dit hoofdstuk worden gehanteerd, maar er is ook aansluiting bij beide voorstellen voor een eenduidige juridische behandeling.

47. Zie hoofdstuk 3, paragraaf 3.4.2.3.

48. Zie hoofdstuk 4, paragraaf 4.3.2.

49. Zie hoofdstuk 4, paragraaf 4.3.2.

6.6.2 *Verzuimboetes en een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt*

In het fiscale boeterecht kan het doen van een onjuiste loonbelastingaangifte en het ten onrechte niet of gedeeltelijk niet betalen van een aangiftebelasting voorts tot een verzuimboete leiden. Een verzuimboete kan worden opgelegd zodra het enkele feit zich heeft voorgedaan, in dit geval zodra vast is komen te staan dat de aangifte onjuist is geweest of ten onrechte geen of gedeeltelijk geen belasting is betaald. Straffeloosheid kan in beginsel dan alleen nog worden bereikt door toepassing van een strafuitsluitingsgrond.

Bij een pleitbaar standpunt verweer kunnen de schulduitsluitingsgronden verontschuldigbare rechtsdwaling en maximaal betrachte zorg worden toegepast. Voor een succesvol beroep op deze schulduitsluitingsgronden is echter niet van belang dat de onjuiste aangifte is gebaseerd op een pleitbaar standpunt, maar is slechts van belang of is voldaan aan de voor deze twee vormen van afwezigheid van alle schuld geldende voorwaarden.⁵⁰ Toch heeft de belastingkamer van de Hoge Raad in een aantal arresten zonder die voorwaarden toe te passen geoordeeld dat de omstandigheid dat een pleitbaar standpunt is ingenomen tot het ontbreken van alle schuld en daarmee tot straffeloosheid leidt.⁵¹ De straffeloosheid bij verzuimboetes als gevolg van een pleitbaar standpunt is overigens niet onomstreden.⁵²

Deze jurisprudentie lijkt niet te verenigen met de gangbare invulling van de schulduitsluitingsgrond afwezigheid van alle schuld.⁵³ Daarnaast is deze jurisprudentie niet in overeenstemming met het in dit hoofdstuk gehanteerde derde uitgangspunt dat een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt uitsluitend tot straffeloosheid hoeft te leiden als de belastingplichtige er ten tijde van het doen van de aangifte vanuit is gegaan dat hij een juiste aangifte deed of in ieder geval heeft verondersteld dat hij een pleitbaar standpunt innam.

Als de omstandigheid dat een naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt in de aangifte is verwerkt toch in alle situaties – ook in de situatie waarin de belastingplichtige gewoonweg een onjuiste aangifte wilde doen zonder op het moment van het doen van de aangifte aan een pleitbaar standpunt te denken of zonder te veronderstellen dat zijn standpunt pleitbaar zou zijn – tot afwezigheid van alle schuld zou blijven leiden, worden de hiervoor besproken voorstellen voor een eenduidige behandeling ondermijnd. Een strafuitsluitingsgrond geldt namelijk niet alleen voor verzuimboetes, maar is ook toepasbaar bij opzetdelicten. De fiscale boetejurisprudentie sluit op dit punt derhalve niet aan bij de hiervoor besproken voorstellen voor een eenduidige juridische behandeling.

50. Zie hoofdstuk 3, paragraaf 3.7.3.1 en 3.7.3.2.

51. Zie hoofdstuk 4, paragraaf 4.5.1.

52. Zie hoofdstuk 4, paragraaf 4.5.1.

53. Zie hoofdstuk 4, paragraaf 4.5.2.

Met gebruikmaking van de schulduitsluitingsgrond maximaal betrachte zorg zou het nog wel mogelijk zijn de invloed van het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt enigszins in overeenstemming met de in dit hoofdstuk gehanteerde uitgangspunten te brengen. Dit zou dan kunnen gebeuren door de inspanning die kan worden verwacht van een belastingplichtige die heeft geweten dat zijn standpunt pleitbaar en daarmee mogelijk onjuist was, eruit te laten bestaan dat hij de inspecteur heeft gemeld dat hij een pleitbaar standpunt heeft ingenomen. Hiermee wordt aangesloten bij de kritiek in de literatuur dat het pleitbare standpunt niet straffeloos zonder nadere toelichting in een aangifte zou moeten kunnen worden verwerkt.⁵⁴ Een dergelijke melding hoeft bovendien geen belemmering te vormen voor de vrijheid die een belastingplichtige heeft om zijn eigen interpretatie of toepassing van het recht aan de belastingrechter voor te leggen en om de fiscaal gunstigste weg te volgen.⁵⁵

Deze oplossing sluit echter niet zo goed aan bij de gangbare invulling van maximaal betrachte zorg. Bovendien kan de belastingplichtige die geen standpunt op het oog had, of niet heeft ingezien dat zijn standpunt slechts pleitbaar was omdat hij meende dat zijn standpunt en/of zijn aangifte juist was, geen gebruikmaken van deze schulduitsluitingsgrond. Deze belastingplichtige heeft immers geen aanleiding gezien om zijn standpunt te melden. Hij zou uitsluitend een beroep op verontschuldigbare rechtsdwaling kunnen doen. Hiervoor is echter niet van belang of het standpunt naar objectieve maatstaven pleitbaar is, maar of de belastingplichtige op goede gronden overtuigd is geweest van de juistheid van zijn standpunt en zijn aangifte.⁵⁶ Voor een belastingplichtige die alleen heeft gemeend dat hij gewoonweg een juiste aangifte heeft gedaan, is derhalve geen bestaande strafuitsluitingsgrond beschikbaar.

In plaats van of naast gebruikmaking van de bestaande strafuitsluitingsgronden is het echter ook mogelijk om het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt, zoals eerder in dit hoofdstuk in de paragrafen 6.5.2 en 6.5.2.1 uitgewerkt, deel uit te laten maken van een ongeschreven bijzondere strafuitsluitingsgrond in verband met “toelaatbaar handelen”. Deze strafuitsluitingsgrond zou een objectieve component – er is een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt voorhanden – en een subjectieve component moeten bevatten. De subjectieve component brengt mee dat de strafuitsluitingsgrond, conform het derde uitgangspunt, uitsluitend van toepassing is als de belastingplichtige er ten tijde van het doen van de aangifte vanuit is gegaan dat hij een juiste aangifte deed of er in ieder geval ervan uit is gegaan dat hij een pleitbaar standpunt innam. Voor een belastingplichtige die een onjuiste aangifte heeft gewild, zonder een pleitbaar standpunt op het oog te hebben

54. Zie hoofdstuk 5, paragraaf 5.4.1.

55. Zie hoofdstuk 5, paragraaf 5.7.2.

56. Zie hoofdstuk 3, paragraaf 3.7.3.1.

gehad of zonder te hebben verondersteld dat zijn standpunt pleitbaar was, geldt de ongeschreven bijzondere strafuitsluitingsgrond op grond van het subjectieve vereiste derhalve niet.

Als de ongeschreven bijzondere strafuitsluitingsgrond “toelaatbaar handelen” conform het eerste voorstel voor eenduidige behandeling reeds bij de opzetdelicten gaat gelden, is hij ook toepasbaar bij verzuimboetes. Maar ook als deze strafuitsluitingsgrond voor opzetdelicten niet noodzakelijk is, omdat een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt tot een andere invulling van het aanvaardingsvereiste leidt, kan hij nog wel van toepassing zijn bij verzuimboetes.

Hiermee komt de invloed van het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt niet alleen in lijn met de uitgangspunten die in dit hoofdstuk worden gehanteerd, maar is er ook aansluiting bij beide voorgestelde eenduidige juridische behandelingen.

6.6.3 *Kwade trouw, de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld en een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt*

Buiten het fiscale boeterecht is het pleitbare standpunt in het belastingrecht tot slot van invloed op kwade trouw en op de voor de zogenoemde omkering van de bewijslast benodigde schuld.

6.6.3.1 *Kwade trouw en een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt*

De invulling van het begrip kwade trouw is zodanig vergelijkbaar met de invulling van het begrip opzet dat ik er vanuit het oogpunt van rechtseenheid van uitga dat het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt bij kwade trouw dezelfde invloed als bij opzetdelicten moet hebben.⁵⁷

Eerder in dit hoofdstuk is geconcludeerd dat het pleitbare standpunt in twee situaties, de situaties beschreven in de paragrafen 6.3.1.1. en 6.3.1.2, geen rol hoeft te vervullen omdat de belastingplichtige een onjuiste aangifte heeft gewild, zonder dat hem een standpunt voor ogen stond of zonder te geloven dat het ingenomen standpunt pleitbaar was. De belastingkamer van de Hoge Raad lijkt hier in twee arresten over kwade trouw al bij te zijn aangesloten.⁵⁸ In 2004 heeft de belastingkamer namelijk geoordeeld dat een pleitbaar standpunt slechts tot het ontbreken van kwade trouw leidt als de belastingplichtige op het moment van de, naar later blijkt, onjuiste informatieverstrekking is uitgegaan van dat pleitbare standpunt. Voorts heeft de belastingkamer zich in 2002 gebogen over een zaak waarin vast was komen te staan dat de belastingplichtige bij het doen van de aangifte bewust onjuiste informatie had verstrekt die, ook als het door hem ingenomen pleitbare standpunt juist zou zijn geweest, nog steeds onjuist was geweest. De belastingkamer heeft het

57. Zie hoofdstuk 3, paragraaf 3.8.1.6.

58. Zie hoofdstuk 4, paragraaf 4.6.1.1.

oordeel van het hof dat het pleitbare standpunt niet aan vaststelling van kwade trouw in de weg hoeft te staan, bevestigd. Met deze arresten lijkt de invloed van het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt reeds in lijn te zijn met de uitgangspunten die in dit hoofdstuk worden gehanteerd.

In de situatie die in paragraaf 6.3.2.2 is beschreven zou het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt ook bij de vaststelling van kwade trouw geen rol hoeven te vervullen. Aan de hand van de invulling van het aanvaardingsvereiste die uit het eerste HIV-arrest volgt, heeft de belastingplichtige in deze situatie zijn onjuiste aangifte namelijk niet met voorwaardelijk opzet of, in het verlengde daarvan, niet te kwader trouw gedaan.

In de situatie die in paragraaf 6.3.2.1 is beschreven zou het pleitbare standpunt wel een rol moeten vervullen omdat de belastingplichtige heeft verondersteld dat hij een pleitbaar standpunt innam, maar zonder rol van het pleitbare standpunt ook voorwaardelijk opzettelijk of, in het verlengde daarvan, te kwader trouw heeft gehandeld. De invloed van het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt kan in deze laatstgenoemde situatie echter uitsluitend juridisch worden vormgegeven door aan de hand van een afwijkende invulling van het aanvaardingsvereiste, zoals hiervoor in de paragrafen 6.5.1 en 6.5.1.1 uitgewerkt, alsnog te concluderen dat kwade trouw ontbreekt. De strafuitsluitingsgronden zijn bij kwade trouw immers niet van toepassing.⁵⁹

Hiermee blijft de invloed van het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt niet alleen in lijn met de uitgangspunten die in dit hoofdstuk worden gehanteerd, maar blijft er ook aansluiting bij de voorgestelde eenduidige juridische behandelingen.

6.6.3.2 *De voor omkering van de bewijslast benodigde schuld en een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt*

De invulling van de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld is in veel opzichten vergelijkbaar met de invulling van het grove schuld- en opzetbegrip.⁶⁰

Hiervoor, in de paragrafen 6.3.1.1, 6.3.1.2, 6.3.2.1, 6.3.2.2 en 6.6.1, zijn situaties beschreven waarin zowel een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt in de aangifte is verwerkt als waarin ook aan de vereisten voor opzet of grove schuld is voldaan. In al deze situaties zou, als het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt geen rol zou vervullen, de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld aanwezig zijn. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft echter geoordeeld dat het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt wel een rol vervult en zelfs zonder meer tot het ontbreken van de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld leidt.⁶¹

59. Zie hoofdstuk 3, paragraaf 3.8.1.3.

60. Zie hoofdstuk 3, paragraaf 3.8.1.6.

61. Zie hoofdstuk 4, paragraaf 4.6.2.1.

Dit oordeel is niet geheel in overeenstemming met het in dit hoofdstuk gehanteerde derde uitgangspunt. Als gevolg daarvan sluit de huidige jurisprudentie ook niet geheel aan bij de voorgestelde eenduidige juridische behandeling. Op grond van dit derde uitgangspunt zou immers in twee situaties, de situaties beschreven in de paragrafen 6.3.1.1 en 6.3.1.2 waarin de belastingplichtige een onjuiste aangifte heeft gewild, zonder een pleitbaar standpunt op het oog te hebben gehad of zonder te hebben verondersteld dat zijn standpunt pleitbaar was, de omstandigheid dat een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt in de aangifte is verwerkt niet tot het ontbreken van de voor omkering benodigde schuld moeten leiden en daarmee de omkering van de bewijslast niet in de weg moeten staan. In de andere situaties, de situaties beschreven in de paragrafen 6.3.2.1, 6.3.2.2 en 6.6.1, zou het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt wel tot gevolg moeten hebben dat de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld ontbreekt.

Door het derde uitgangspunt ook bij de vaststelling van de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld te hanteren, kan de aansluiting bij beide voorgestelde eenduidige juridische behandelingen alsnog worden bereikt. De invloed van het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt kan vervolgens uitsluitend juridisch worden vormgegeven door in de situaties beschreven in de paragrafen 6.3.2.1, 6.3.2.2 en 6.6.1 alsnog te concluderen dat de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld ontbreekt. De strafuitsluitingsgronden zijn immers niet bij de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld van toepassing.⁶²

6.7 De vaststelling van opzet en grove schuld als het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt ontbreekt

Een belastingplichtige die een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt heeft ingenomen zal op grond van het voorgaande, in de lijn met de bestaande fiscale boetejurisprudentie, vaak ongestraft kunnen blijven. Het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt bewerkstelligt, zoals hiervoor uitgewerkt, dat het aanvaardingsvereiste bij voorwaardelijk opzet strenger wordt ingevuld of het vormt een van de vereisten voor toepassing van een ongeschreven bijzondere strafuitsluitingsgrond. Tevens brengt het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt in situaties waarin het weten en/of het willen ontbreekt mee dat geen grove schuld kan worden vastgesteld, omdat een belastingplichtige bij een dergelijk standpunt zonder meer redelijkerwijs kan menen juist te handelen.

Dit betekent echter niet dat een belastingplichtige die meende een pleitbaar standpunt in te nemen zonder meer kan worden beboet of gestraft als dat

62. Zie hoofdstuk 3, paragraaf 3.8.2.2.

standpunt niet naar objectieve maatstaven pleitbaar blijkt te zijn. In de paragrafen 6.3.2.1, 6.3.2.2 en 6.6.1 van dit hoofdstuk is uitgewerkt wanneer dan aan de vereisten van opzet of grove schuld is voldaan.

Een dergelijke situatie zal zich met name voordoen als een belastingplichtige door zijn gemachtigde is geadviseerd dat zijn standpunt pleitbaar is, terwijl dat niet zo blijkt te zijn. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft in een arrest uit 2009 geoordeeld dat er bij een belastingplichtige die zich bij het doen van de aangifte heeft laten bijstaan door een gemachtigde, geen aanleiding is tot het stellen van de algemene eis dat die belastingplichtige zich ook zelf in het belastingrecht heeft verdiept, vooropgesteld dat hij die gemachtigde voor voldoende deskundig mocht houden en hij aan zijn taakvervulling niet behoefde te twijfelen.⁶³ Uit dit arrest is op te maken dat een belastingplichtige, als het gaat om de interpretatie en toepassing van het belastingrecht, onder bepaalde voorwaarden kan en mag vertrouwen op zijn gemachtigde.

In aansluiting op dit arrest is door de belastingrechter in feitelijke instantie geoordeeld dat een belastingplichtige zich, ook als het gaat om de vraag of een standpunt pleitbaar is, op de veronderstelde deskundigheid van zijn gemachtigde mag verlaten.⁶⁴ In deze jurisprudentie lijkt het kunnen en mogen vertrouwen van de belastingplichtige op zijn gemachtigde, op grond waarvan de belastingplichtige, hoewel ten onrechte, heeft verondersteld dat hij een weliswaar mogelijk onjuist maar pleitbaar standpunt heeft ingenomen, het ontbrekende naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt als het ware te vervangen. Hierop doorredenerend zou een dergelijk vertrouwen dan – in plaats van het ontbrekende naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt – kunnen bewerkstelligen dat het aanvaardingsvereiste bij voorwaardelijk opzet anders wordt ingevuld of zou het vermeende of putatieve pleitbare standpunt een ongeschreven bijzondere strafuitsluitingsgrond kunnen vormen. Dit kan echter alleen aan de orde zijn als de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte daadwerkelijk heeft vertrouwd op de visie van de gemachtigde dat het standpunt pleitbaar is. Als dat niet zo is, als de belastingplichtige wist of meende te weten dat het standpunt niet pleitbaar, maar gewoonweg onjuist was, raakt het uitgangspunt dat de belastingplichtige op de gemachtigde had kunnen en mogen vertrouwen de vaststelling van het opzet niet.⁶⁵

63. Zie hoofdstuk 3, paragraaf 3.4.1.5.

64. Hof Amsterdam 4 maart 2009, ECLI:NL:GHAMS:2009:BH8261, r.o. 2.4.2.3; Rb. Breda 20 april 2011, ECLI:NL:RBBRE:2011:BR1484, r.o. 4.21; Rb. Den Haag 28 juli 2011, ECLI:NL:RBSGR:2011:BT2407, r.o. 2.33; Rb. Den Haag 28 juli 2011, ECLI:NL:RBSGR:2011:BT2235, r.o. 2.35. Deze jurisprudentie is overigens niet van toepassing bij de vaststelling van kwade trouw en de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld. Bij deze begrippen kan de geestesgesteldheid van de gemachtigde immers worden toegerekend aan de belastingplichtige.

65. Rb. Breda 20 april 2011, ECLI:NL:RBBRE:2011:BR1484, r.o. 4.21-4.23; Rb. Den Haag 28 juli 2011, ECLI:NL:RBSGR:2011:BT2407, r.o. 2.33; Rb. Den Haag 28 juli 2011, ECLI:NL:RBSGR:2011:BT2235, r.o. 2.35.

Voorts zou, hierop verder doorredenerend, ten behoeve van het ontbreken van grove schuld een gedragsnorm moeten gelden die erop neer zou komen dat een belastingplichtige die heeft vertrouwd op het advies van zijn gemachtigde dat zijn standpunt pleitbaar is, terwijl dat standpunt niet pleitbaar blijkt te zijn, toch zodanig voorzichtig of zorgvuldig heeft gehandeld dat grove schuld ontbreekt. Het is de vraag of een dergelijke gedragsnorm overeenstemt met in de maatschappij levende opvattingen. Ik ga hier verder niet op in.

6.8 Afsluiting

Het is naar mijn mening onwenselijk dat het voor de strafwaardigheid van een onjuiste, maar wel pleitbare belastingaangifte verschil kan maken of de zaak door de belastingrechter (bij bestuurlijke afdoening geen boete mogelijk) of door de strafrechter (bij strafrechtelijke vervolging wel bestraffing mogelijk) wordt beoordeeld. Om die reden is in dit laatste hoofdstuk een voorstel geformuleerd voor een eenduidige juridische behandeling van het pleitbaar standpunt verweer in het fiscale boete- en het strafrecht.

Dit voorstel vormt geen juridische onvermijdelijkheid, maar is de juridische uitwerking van een aantal uitgangspunten. In de eerste plaats is ervan uitgegaan dat voor de invulling van het opzetbegrip in het fiscale boeterecht wordt aangesloten bij het fiscale strafrecht, ook in de situatie waarin kan worden gesproken van een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt. Daarnaast is als uitgangspunt gehanteerd dat het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt ook in het fiscale strafrecht invloed krijgt. Tot slot is als uitgangspunt genomen dat de invloed van het pleitbare standpunt op de mogelijkheden om te beboeten en te bestraffen passend moet zijn bij de principes die aan die invloed ten grondslag liggen. Een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt hoeft op grond hiervan uitsluitend tot straffeloosheid te leiden als de belastingplichtige er ten tijde van het doen van de aangifte vanuit is gegaan dat hij een juiste aangifte deed of in ieder geval heeft verondersteld dat hij een pleitbaar standpunt innam.

Hoe het zou moeten zijn bij de opzetdelicten in het fiscale straf- en boeterecht

Bij opzetdelicten hoeft het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt op grond van de zojuist genoemde uitgangspunten uitsluitend een rol te vervullen zodra (beoordeeld aan de hand van het eerste HIV-arrest) opzet kan worden vastgesteld maar straffeloosheid toch wenselijk is.

Dit houdt in dat in de – betrekkelijk zeldzame – situaties waarin de belastingplichtige gewoonweg een onjuiste aangifte heeft gewild, zonder dat hem een standpunt voor ogen stond (het pleitbare standpunt “*deus ex machina*”) of zonder dat hij veronderstelde dat het ingenomen standpunt pleitbaar was, het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt geen rol hoeft te hebben. Straffeloosheid is op grond van het derde uitgangspunt in deze

situaties namelijk niet gewenst. Dit sluit aan bij de twee arresten van de strafkamer van de Hoge Raad.

Ook in de situatie waarin de belastingplichtige heeft verondersteld dat zijn pleitbare standpunt en daarmee zijn aangifte uiteindelijk wel juist zouden zijn, hoeft het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt bij opzetdelicten geen rol te hebben. Onder deze omstandigheden kan opzet namelijk niet worden vastgesteld.

In de situatie waarin een belastingplichtige heeft verondersteld dat er een reële mogelijkheid bestond dat zijn pleitbare standpunt en daarmee zijn aangifte onjuist zijn en hij zich door die veronderstelling niet heeft laten weerhouden van het indienen van zijn mogelijk onjuiste aangifte, kan wel opzet worden vastgesteld, maar is straffeloosheid zolang de belastingplichtige heeft verondersteld dat zijn standpunt pleitbaar was op grond van het derde uitgangspunt toch gewenst. In deze situatie moet het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt wel een rol vervullen om straffeloosheid alsnog te kunnen bereiken. De strafkamer van de Hoge Raad heeft zich over deze situatie nog niet uitgelaten, maar uit een overweging ten overvloede in een arrest uit 2012 maak ik op dat er onder deze omstandigheden wel ruimte is om het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt invloed te geven op de mogelijkheden om te bestraffen.

Over de wijze waarop het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt in deze situatie invloed kan hebben op de strafrechtelijke aansprakelijkheid zijn in het arrest van de strafkamer van de Hoge Raad geen aanknopingspunten te vinden. In dit hoofdstuk zijn twee mogelijkheden besproken om de straffeloosheid te bewerkstelligen. In de eerste plaats kan, zodra een aangifte blijkt te zijn gebaseerd op een onjuist, maar naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt, een afwijkende invulling aan het aanvaardingsvereiste en daarmee aan het opzetbegrip worden gegeven. Voor aanvaarding is noodzakelijk dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte geen standpunt op het oog heeft gehad of niet heeft verondersteld dat zijn standpunt pleitbaar was. Het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt zorgt er dan voor dat minder snel dan in het algemene strafrecht tot de vaststelling van voorwaardelijk opzet kan worden overgegaan. Met deze oplossing zal bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt in aansluiting op de bestaande fiscale boetejurisprudentie in het grootste gedeelte van de gevallen het opzet nog steeds ontbreken.

In de tweede plaats kan de reguliere invulling van het aanvaardingsvereiste en daarmee van het begrip opzet worden gevolgd. Voor de aanvaarding en daarmee voor voorwaardelijk opzet is, conform de criteria die uit het eerste HIV-arrest volgen, dan voldoende dat de belastingplichtige heeft verondersteld dat zijn pleitbare standpunt en daarmee zijn aangifte onjuist zijn en hij ook bij die veronderstelling niet heeft afgezien van het innemen van het standpunt. De omstandigheid dat aan de aangifte een onjuist maar naar objectieve maat-

staven pleitbaar standpunt ten grondslag ligt doet daar niet aan af. Straffe-loosheid kan vervolgens, nadat het opzet is vastgesteld, door middel van een ongeschreven bijzondere strafuitsluitingsgrond in verband met “toelaatbaar handelen” worden bereikt. Deze strafuitsluitingsgrond is op grond van het derde uitgangspunt echter uitsluitend van toepassing als de belastingplichtige ook daadwerkelijk meende toelaatbaar te handelen, oftewel het pleitbare standpunt ten tijde van het doen van de aangifte op het oog heeft gehad én heeft verondersteld dat het standpunt pleitbaar was. Deze strafuitsluitingsgrond bevat derhalve een objectieve component – er is een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt voorhanden – en een subjectieve component. Bij deze oplossing zal het opzet bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt, in vergelijking met de huidige fiscale boetejurisprudentie, minder vaak ontbreken, maar bestraffing zal dankzij de nieuwe strafuitsluitingsgrond in het grootste gedeelte van de gevallen nog steeds achterwege blijven.

Ik heb geen voorkeur voor een van beide voorstellen, maar laat het graag aan de belastingrechter en de strafrechter over om, vooropgesteld dat zij zich met de aan de voorstellen ten grondslag liggende uitgangspunten zouden kunnen verenigen, gezamenlijk een keuze te maken.

Hoe het zou moeten zijn bij boetebepalingen met een grove schuld-bestanddeel in het fiscale boeterecht

Een belastingplichtige die zich er op het moment van het doen van de aangifte weliswaar bewust van was dat zijn standpunt en daarmee zijn aangifte mogelijk onjuist waren, maar niet heeft aanvaard dat zijn standpunt en daarmee zijn aangifte onjuist waren, heeft – zonder een bijzondere rol van het pleitbare standpunt – niet met opzet gehandeld, maar hooguit met bewuste grove schuld. Ook een belastingplichtige die geen standpunt op het oog had of niet heeft ingezien dat zijn standpunt mogelijk onjuist was, omdat hij meende dat zijn standpunt en/of zijn aangifte gewoonweg juist waren, heeft – zonder een bijzondere rol van het pleitbare standpunt – in het fiscale strafen boeterecht geen opzet, hij was zich er immers niet van bewust dat zijn aangifte onjuist was, maar hooguit onbewuste grove schuld.

Deze belastingplichtigen hebben, zodra zij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt hebben ingenomen, volgens de huidige fiscale boetejurisprudentie echter ook niet met grove schuld gehandeld. Een belastingplichtige die een standpunt in zijn aangifte heeft verwerkt dat uiteindelijk niet juist maar wel naar objectieve maatstaven pleitbaar blijkt te zijn, heeft volgens deze jurisprudentie namelijk steeds redelijkerwijs kunnen menen juist te handelen.

In de huidige fiscale boetejurisprudentie bewerkstelligt het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt derhalve dat grove schuld ontbreekt. Dit is met de invulling van het grove schuldbegrip te verenigen, omdat grove schuld niet zoals opzet door middel van het weten en willen wordt vastgesteld, maar door middel van een gedragsnorm die is gebaseerd op in de maatschappij levende opvattingen. Dankzij deze gedragsnorm blijft een belastingplichtige die er ten

tijde van het doen van de onjuiste, maar pleitbare aangifte van uit is gegaan dat hij een juiste standpunt innam en/of een juiste aangifte deed in overeenstemming met het derde uitgangspunt straffeloos.

De huidige fiscale boetejurisprudentie is hiermee reeds in lijn met de uitgangspunten die in dit hoofdstuk zijn gehanteerd en sluit aan bij beide voorstellen voor een eenduidige juridische behandeling van de opzetdelicten.

Hoe het zou moeten zijn bij verzuimboetes in het fiscale boeterecht

Uit de arresten van de belastingkamer van de Hoge Raad is op te maken dat de aanwezigheid van een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt bij verzuimboetes steeds, zonder toetsing aan de vereisten voor afwezigheid van alle schuld, tot het ontbreken van alle schuld leidt. Deze jurisprudentie lijkt niet te verenigen met de gangbare invulling van de schulduitsluitingsgrond afwezigheid van alle schuld. Daarnaast is deze jurisprudentie niet in overeenstemming met het in dit hoofdstuk gehanteerde derde uitgangspunt dat een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt uitsluitend tot straffeloosheid hoeft te leiden, als de belastingplichtige er ten tijde van het doen van de aangifte van uit is gegaan dat hij een juiste aangifte deed of in ieder geval heeft geloofd dat hij een pleitbaar standpunt innam. Als het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt toch zonder meer steeds tot afwezigheid van alle schuld zou blijven leiden, worden de in dit hoofdstuk geformuleerde voorstellen voor een eenduidige behandeling van de opzetdelicten ondermijnd. Een strafuitsluitingsgrond geldt namelijk niet alleen voor verzuimboetes, maar is in beginsel ook toepasbaar bij opzetdelicten.

In plaats daarvan heb ik daarom voorgesteld om het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt deel uit te laten maken van een ongeschreven bijzondere strafuitsluitingsgrond in verband met “toelaatbaar handelen”. Deze strafuitsluitingsgrond zou een objectieve component – er is een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt voorhanden – en een subjectieve component moeten bevatten. De subjectieve component brengt mee dat de strafuitsluitingsgrond, conform het derde uitgangspunt, uitsluitend van toepassing is als de belastingplichtige er ten tijde van het doen van de aangifte van uit is gegaan dat hij een juiste aangifte deed of in ieder geval heeft verondersteld dat hij een pleitbaar standpunt innam. Voor een belastingplichtige die een onjuiste aangifte heeft gewild, zonder een pleitbaar standpunt op het oog te hebben gehad of zonder te hebben geloofd dat zijn standpunt pleitbaar was, geldt de ongeschreven bijzondere strafuitsluitingsgrond op grond van de subjectieve component derhalve niet. Hiermee komt de invloed van het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt bij verzuimboetes alsnog in lijn met de uitgangspunten die in dit hoofdstuk worden gehanteerd en is er aansluiting bij beide voorgestelde eenduidige juridische behandelingen van de opzetdelicten.

Hoe het zou moeten zijn bij kwade trouw en de schuld bij het nalaten om de vereiste aangifte te doen

De invulling van het begrip kwade trouw is zodanig vergelijkbaar met de invulling van het opzetbegrip dat ik ervan uitga dat het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt op kwade trouw dezelfde invloed als op opzet moet hebben. In het kader van de eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer bij opzetdelicten is reeds geconcludeerd dat het pleitbare standpunt geen rol hoeft te vervullen wanneer de belastingplichtige gewoonweg een onjuiste aangifte heeft gewild, zonder dat hem een standpunt voor ogen stond of zonder te geloven dat het ingenomen standpunt pleitbaar was. De belastingkamer van de Hoge Raad lijkt hier in twee arresten over kwade trouw al bij te zijn aangesloten. Met deze arresten lijkt de invloed van het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt reeds in lijn te zijn met de uitgangspunten die in dit hoofdstuk zijn gehanteerd.

Uitsluitend in de situatie waarin een belastingplichtige heeft verondersteld dat er een reële mogelijkheid bestond dat zijn pleitbare standpunt en daarmee zijn aangifte onjuist waren en hij zich door die veronderstelling niet heeft laten weerhouden van het indienen van zijn mogelijk onjuiste aangifte, zou het pleitbare standpunt een rol moeten vervullen. In deze situatie kan namelijk kwade trouw worden vastgesteld, maar is straffeloosheid op grond van het derde uitgangspunt toch gewenst. De invloed van het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt kan in deze situatie alleen worden vormgegeven door met behulp van een afwijkende invulling van aanvaardingsvereiste alsnog te concluderen dat kwade trouw ontbreekt. De strafuitsluitingsgronden zijn immers niet bij kwade trouw van toepassing.

De invulling van de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld is in veel opzichten vergelijkbaar met de invulling van het grove schuld en opzetbegrip. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft echter geoordeeld dat het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt zonder meer tot het ontbreken van de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld leidt. Dit oordeel is niet geheel in overeenstemming met het in dit hoofdstuk gehanteerde derde uitgangspunt. Op grond van dit uitgangspunt zou het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt immers slechts in bepaalde situaties tot het ontbreken van de voor omkering benodigde schuld moeten leiden en daarmee de omkering van de bewijslast in de weg moeten staan.

De aansluiting bij beide voorgestelde eenduidige juridische behandelingen kan alsnog worden bereikt door ervan uit te gaan dat het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt de omkering van de bewijslast uitsluitend verhindert in situaties waarin de belastingplichtige er ten tijde van het doen van de aangifte van uit is gegaan dat hij een juiste aangifte deed of in ieder geval heeft verondersteld dat hij een pleitbaar standpunt innam. De invloed

van het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt kan daarbij alleen worden vormgegeven door in die situaties alsnog te concluderen dat de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld ontbreekt. De strafuitsluitingsgronden zijn immers niet bij de voor omkering van de bewijslast benodigde schuld van toepassing.

“He drew a deep breath. “Well, I’m back”, he said”.⁶⁶

66. J.R.R. Tolkien, *The Lord of the Rings*.

SAMENVATTING

Het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte vormt een feit dat zowel beboetbaar als strafbaar is. Omdat hetzelfde feit echter maar een keer mag worden bestraft, moet er op grond van de wet een keuze worden gemaakt tussen bestuurlijke afdoening of strafrechtelijke vervolging.

Vanuit het oogpunt van rechtseenheid en rechtsgelijkheid zou het voor de strafwaardigheid van een onjuiste aangifte niet mogen uitmaken of een zaak door de belastingrechter (bij bestuurlijke afdoening) of door de strafrechter (bij strafrechtelijke vervolging) wordt beoordeeld. Toch leidt, als een aangifte onjuist is als gevolg van een onjuist maar pleitbaar standpunt, de keuze tussen de ene en de andere weg tot een verschil. In de fiscale boetejurisprudentie heeft het pleitbare standpunt sinds 1984 namelijk steeds tot het ontbreken van opzet en grove schuld en daarmee tot straffeloosheid geleid. De strafkamer van de Hoge Raad heeft in de tot nu toe beoordeelde zaken daarentegen geen rol voor het pleitbare standpunt gezien. Ook bij de strafrechter in feitelijke instantie is het pleitbaar standpunt verweer meestal niet succesvol.

Het doel van dit onderzoek is dit onderscheid in de behandeling van het pleitbaar standpunt verweer tussen het fiscale boete- en strafrecht te verklaren en een voorstel voor een eenduidige benadering aan te reiken.

De beslissing op een pleitbaar standpunt verweer valt eigenlijk uiteen in twee beslissingen. In de eerste plaats moet een beslissing worden genomen op de vraag wanneer een standpunt pleitbaar is. Voor deze beslissing is van belang of drie objectieve voorwaarden zijn vervuld: Het standpunt moet zien op interpretatie of toepassing van het recht dat ten behoeve van het doen van de aangifte moet worden geïnterpreteerd en toegepast (met name het belastingrecht). Voorts moeten er voor dat standpunt, gezien op het moment van het doen van de aangifte, zodanig uit dat recht en de jurisprudentie afkomstige argumenten zijn aan te voeren dat het door een belastingrechter kan worden gevolgd (het zogenoemde “stoel van de rechter” criterium). Tot slot moet het standpunt zijn gebaseerd op vastgestelde feiten en zijn verwerkt in of verenigbaar zijn met de ingediende belastingaangifte(n).

In de tweede plaats moet een beslissing worden genomen op de vraag wanneer een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt tot het ontbreken van opzet leidt. Deze vraag wordt in de fiscale strafjurisprudentie anders

beantwoord dan in de fiscale boetejurisprudentie. In de arresten die de strafkamer van de Hoge Raad tot nu toe heeft gewezen is de mogelijke aanwezigheid van een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt niet van betekenis geweest, maar zijn uitsluitend de criteria die voor de vaststelling van opzet bepalend zijn (het weten en het willen of de bewuste aanvaarding van de aanmerkelijke kans) van belang. Toch is uit een overweging ten overvloede uit een arrest van de strafkamer uit 2012 op te maken dat er wel ruimte is om het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt in het fiscale strafrecht invloed te geven op de mogelijkheden om te bestraffen. Bij het formuleren van het voorstel voor een eenduidige behandeling is van deze ruimte gebruikgemaakt.

In de fiscale boetejurisprudentie worden, zodra kan worden gesproken van een pleitbaar standpunt, de criteria die normaal voor de vaststelling van opzet bepalend zijn buiten beschouwing gelaten. Als gevolg hiervan leidt een pleitbaar standpunt steeds zonder meer tot het ontbreken van opzet. Deze zogenoemde objectieve werking van het pleitbare standpunt is naar mijn mening met ingang van 1 juli 2009 echter niet meer met de invulling van het opzetbegrip te verenigen. Met de introductie van de strafuitsluitingsgronden zou de vaststelling van opzet in het fiscale boeterecht, in navolging van het strafrecht, namelijk uitsluitend aan de hand van het weten en het willen of de bewuste aanvaarding van de aanmerkelijke kans moeten plaatsvinden, zelfs als aan de onjuiste aangifte een pleitbaar standpunt ten grondslag ligt. Straffeloosheid kan dan vervolgens nog worden bereikt door de toepassing van een strafuitsluitingsgrond. Strafuitsluitingsgronden nemen het eenmaal vastgestelde opzet in beginsel echter niet meer weg, maar sluiten de strafrechtelijke aansprakelijkheid uit.

Bij het formuleren van het voorstel voor een eenduidige behandeling is als uitgangspunt genomen dat voor de invulling van het opzetbegrip in het fiscale boeterecht wordt aangesloten bij het fiscale strafrecht, ook in de situatie waarin kan worden gesproken van een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt. Een belastingplichtige die bewust een pleitbaar standpunt heeft ingenomen dat naar objectieve maatstaven ook pleitbaar blijkt te zijn, hoeft hiervan uitgaande – anders dan thans in de fiscale boetejurisprudentie het geval is – niet per definitie zónder opzet te hebben gehandeld. Hij hoeft echter ook niet steeds mét opzet te hebben gehandeld. Voor voorwaardelijk opzet moet een belastingplichtige namelijk niet alleen hebben geweten dat zijn aangifte mogelijk onjuist is, maar moet hij ook hebben aanvaard dat zijn aangifte onjuist is. Die aanvaarding is niet zonder meer gegeven, omdat bij een pleitbaar standpunt de kans op een onjuiste aangifte op het moment van het doen van aangifte wel aanmerkelijk maar niet totaal of bijna totaal is. Als gevolg hiervan kan de aanvaarding niet uit het weten-en-toch-doen worden afgeleid. Voor aanvaarding en daarmee voor voorwaardelijk opzet is ook noodzakelijk dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte

heeft verondersteld dat zijn pleitbare standpunt en daarmee zijn aangifte onjuist zouden zijn en hij ook bij die veronderstelling niet heeft afgezien van het innemen van dat standpunt.

Zolang de delictsomschrijving niet is vervuld, kan er niet worden beboet of gestraft. Het pleitbare standpunt hoeft daarom bij de fiscale opzetboetes en in het fiscale strafrecht pas een rol te hebben in situaties waarin, aan de hand van de criteria die voor opzet bepalend zijn, tot opzet moet worden geconcludeerd. Juridisch gezien is het vervolgens mogelijk om het pleitbare standpunt geen enkele invloed in het fiscale boete- en strafrecht te geven, maar ook om het pleitbare standpunt in het fiscale boete- en strafrecht steeds tot straffeloosheid te laten leiden. Het voorstel voor een eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer vormt derhalve geen juridische onvermijdelijkheid, maar is de juridische uitwerking van een aantal hierna te bespreken uitgangspunten.

In het fiscale boeterecht wordt sinds 1984 op een eigen – van het algemene strafrecht afwijkende – wijze over de strafwaardigheid van een onjuiste maar op een pleitbaar standpunt gebaseerde aangifte gedacht. In literatuur worden hieraan drie uit het belastingrecht afkomstige principes ten grondslag gelegd: de erkenning van de positie waarin de belastingplichtige door de aangifteplicht bij voor meerderlei uitleg vatbaar recht ongevraagd is gebracht, de vrijheid van een belastingplichtige om de eigen interpretatie en toepassing van het recht aan de belastingrechter voor te leggen en de vrijheid van een belastingplichtige om zijn eigen – voor hem gunstigste – interpretatie en toepassing van het belastingrecht te volgen. Deze principes zouden ook in het fiscale strafrecht tot gevolg moeten hebben dat op een eigen – van het algemene strafrecht afwijkende – wijze over de strafwaardigheid van een onjuiste, maar wel pleitbare aangifte, wordt gedacht. Bij het formuleren van het voorstel voor een eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer in het fiscale boete- en strafrecht is daarom in de tweede plaats als uitgangspunt gehanteerd dat het naar objectieve maatstaven pleitbare standpunt ook in het fiscale strafrecht van invloed wordt op de mogelijkheden om een belastingplichtige wegens het doen van een onjuiste aangifte te bestraffen.

Het pleitbare standpunt hoeft echter niet onder alle omstandigheden tot straffeloosheid te leiden. In plaats daarvan zou de invloed van het pleitbare standpunt op de mogelijkheden om te beboeten en te bestraffen zowel in het fiscale boete- als in het fiscale strafrecht niet alleen gerechtvaardigd moeten worden door, maar ook passend moeten zijn bij de principes die aan die invloed ten grondslag liggen. De vrijheid van een belastingplichtige om zijn eigen interpretatie en toepassing van het belastingrecht te volgen lijkt de meest vergaande invloed op de strafwaardigheid te hebben. Een belastingplichtige kan op grond hiervan immers niet worden verweten dat hij de grenzen van de wet heeft opgezocht. Van deze belastingplichtige kan echter wel worden verwacht dat hij binnen de ruimte heeft willen blijven die deze

vrijheid hem verschaft. Ik vertaal dit zo, dat hij niet hoeft te hebben verondersteld dat zijn standpunt juist was, maar dat hij in ieder geval wel moet hebben verondersteld dat zijn standpunt pleitbaar was.

Op grond van de hiervoor genoemde principes hoeft een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt uitsluitend tot straffeloosheid te leiden als de belastingplichtige er ten tijde van het doen van de aangifte van uit is gegaan dat hij een juiste aangifte deed of in ieder geval heeft verondersteld dat hij een pleitbaar standpunt innam. Dit is het derde uitgangspunt bij het formuleren van het voorstel voor een eenduidige behandeling van het pleitbaar standpunt verweer.

In situaties waarin aan de hand van de reguliere criteria die voor opzet bepalend zijn tot opzet moet worden geconcludeerd, is straffeloosheid bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt derhalve alsnog gewenst als de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte heeft verondersteld dat hij een mogelijk onjuist, maar wel pleitbaar standpunt innam. Er zijn twee mogelijkheden om de straffeloosheid in deze situatie juridisch vorm te geven.

In de eerste plaats kan, zodra een aangifte blijkt te zijn gebaseerd op een onjuist, maar naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt, een afwijkende invulling aan het aanvaardingsvereiste en daarmee aan het opzetbegrip worden gegeven. Voor aanvaarding is dan niet voldoende dat de belastingplichtige heeft verondersteld dat zijn pleitbare standpunt en daarmee zijn aangifte onjuist zouden zijn en hij ook bij die veronderstelling niet heeft afgezien van het innemen van dat standpunt. In plaats daarvan is bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt voor aanvaarding noodzakelijk dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte geen standpunt op het oog heeft gehad of niet heeft verondersteld dat zijn standpunt pleitbaar was. Met deze oplossing zal in aansluiting op de bestaande fiscale boetejurisprudentie bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt in het grootste gedeelte van de gevallen het opzet nog steeds ontbreken. Maar dat geldt niet altijd. Een belastingplichtige die gewoonweg een onjuiste aangifte heeft gewild, zonder aan een standpunt te denken (een pleitbaar standpunt “*deus ex machina*”) of zonder te geloven dat zijn standpunt pleitbaar was, heeft wel opzettelijk gehandeld. De omstandigheid dat de aangifte naar hem later blijkt (toch) is gebaseerd op een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt doet daar niet aan af.

In de tweede plaats kan van de reguliere invulling van het aanvaardingsvereiste en daarmee van het begrip opzet worden uitgegaan. De omstandigheid dat aan de aangifte een onjuist maar naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt ten grondslag ligt doet daar dan niet aan af. Straffeloosheid kan vervolgens, nadat het opzet is vastgesteld, door middel van een ongeschreven bijzondere strafuitsluitingsgrond in verband met “toelaatbaar handelen” worden bereikt. Deze strafuitsluitingsgrond is echter uitsluitend van toepassing als

de belastingplichtige ook daadwerkelijk meende toelaatbaar te handelen, oftewel het pleitbare standpunt ten tijde van het doen van de aangifte op het oog heeft gehad én heeft verondersteld dat het standpunt pleitbaar was. De strafuitsluitingsgrond in verband met “toelaatbaar handelen” bevat derhalve zowel een objectieve component – er is een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt voorhanden – als een subjectieve component. Bij dit voorstel zal het opzet bij een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt, in vergelijking met de huidige fiscale boetejurisprudentie, minder vaak ontbreken, maar beboeting of bestraffing zal dankzij de nieuwe strafuitsluitingsgrond in het grootste gedeelte van de gevallen nog steeds achterwege blijven. Een belastingplichtige die gewoonweg een onjuiste aangifte heeft gewild, zonder dat hem een standpunt voor ogen stond of zonder te geloven dat het ingenomen standpunt pleitbaar was, heeft echter niet alleen opzettelijk gehandeld, maar kan, op grond van de subjectieve component van de strafuitsluitingsgrond, ook geen succesvol beroep op de ongeschreven bijzondere strafuitsluitingsgrond doen.

Ik heb geen voorkeur voor een van beide voorstellen, maar laat het graag aan de belastingrechter en de strafrechter over om, vooropgesteld dat zij zich met de aan de voorstellen ten grondslag liggende uitgangspunten zouden kunnen verenigen, gezamenlijk een keuze te maken.

SUMMARY¹

The intentional filing of an incorrect tax return constitutes a fact that can lead to both an administrative penalty and a criminal sanction. Since the same fact is, according to the *ne bis in idem* principle, only punishable once, a choice must be made between administrative liability or criminal prosecution.

The principles of unity of law and equality before the law govern that the decision whether the intentional filing of an incorrect tax return is punishable should not be affected by the case being tried by either the tax court (administrative liability) or the criminal court (criminal prosecution). And yet, when an incorrect tax return turns out to be based on an incorrect yet arguable position, the choice between one road or the other leads in different directions. Since 1984, administrative tax jurisprudence has shown that the presence of an arguable position in a tax return consistently yielded an absence of intent and gross negligence, resulting in impunity. However, the criminal chamber of the Dutch Supreme Court has not acknowledged a role for the arguable position in its cases so far. The criminal courts in first and second instance have not boasted much success for the arguable position defence either.

The aim of this research is to explain this difference in the treatment of the arguable position defence between administrative tax law and criminal tax law, and to offer a suggestion for an unambiguous approach.

When addressing an arguable position defence, actually two questions should be answered. First of all, it has to be decided when a position is arguable. In order to reach this decision, the court must verify whether three objective criteria are met: The position should relate to the interpretation or application of the law that must be interpreted and applied in order to file a tax return (principally tax law). Furthermore, derived from that law, such arguments should be available that it is conceivable that an administrative tax court decides in favour of the position. Finally, the position must be based on established facts and be compatible with the tax return or tax returns that have been filed.

1. I thank Patrick Graman MA for helping me with the translation of this summary.

The question when an arguable position leads to the absence of intent is the second question that should be answered when addressing an arguable position defence. In criminal tax jurisprudence this question is answered differently than in administrative tax jurisprudence. The criminal chamber of the Dutch Supreme Court so far has refused to attribute any importance to the presence of an arguable position. Conversely, it has only attached importance to the criteria regularly used to establish whether or not intent is at play (i.e. knowingly and willingly, or knowingly accepting the substantial possibility). However, from an obiter dictum to a judgement delivered by the criminal chamber in 2012, it can be distilled that also in criminal tax law there can be room for a role for the arguable position. When I phrased my suggestion for an unambiguous treatment, I used the leverage created by this dictum.

In administrative tax jurisprudence, the criteria that are commonly applied in order to establish intent are ignored as soon as it has been established that a position is arguable; an arguable position simply always leads to the absence of intent. It is my belief, however, that as of 1 July 2009, with the introduction of the statutory defences in administrative law, this so-called objective effect of the arguable position is no longer compatible with the interpretation of intent. Intent should as in criminal law, be established when the criteria that are commonly applied in order to establish it (i.e. knowingly and willingly, or knowingly accepting the substantial possibility) have been fulfilled, even if the incorrect return is based on an arguable position. Impunity can subsequently still be achieved by applying a statutory defence. However, statutory defences in principle do not remove intent once it has been established; they merely exclude criminal or administrative liability.

When I formulated my suggestion for an unambiguous treatment, the first basic premise was that the interpretation of intent in administrative tax law should be in line with the interpretation of intent in criminal tax law, also when an arguable position is present. A taxpayer who knowingly adopts an arguable position therefore cannot by definition, unlike the current administrative tax jurisprudence has shown, be supposed to have acted without intent. However, he cannot be supposed to have acted with intent at all times either. After all, conditional intent requires a taxpayer to have known that his tax return was possibly incorrect, but also to have accepted that his tax return was incorrect. That acceptance is not a given in the case of an arguable position, since with an arguable position, the chance that a tax return is incorrect at the time it is filed may be substantial, but not so great that the acceptance can be derived from knowing that the arguable position is possibly incorrect and still taking it. Acceptance – and as a result conditional intent – also requires a taxpayer to assume at the time he filed the tax return that his arguable position (and with it his tax return) is incorrect, and that this assumption did not prevent him from taking that position.

As long as the description of the offence has not been satisfied, there is no question of administrative or criminal liability. Both in the case of administrative penalties requiring intent and in the case of criminal sanctions, the arguable position accordingly does not need to play a role until a situation occurs which invariably leads to the establishment of intent. From a strictly legal point of view, it is subsequently possible to deny the arguable position any influence in administrative and criminal tax law, but it is also possible to use the arguable position both in administrative and criminal tax law to time and again result in impunity. The suggestion for an unambiguous treatment of the arguable position defence therefore does not constitute a legal inevitability, but rather forms an elaboration of a number of basic premises that will be discussed below.

Since 1984, the view has been held in administrative tax law that an incorrect return that was based on an arguable position should not be punishable. In the literature, three basic principles taken from tax law can be found to substantiate this view: (1) the acknowledgement that the obligation to file a tax return in the case of ambiguity in the law creates a position that a taxpayer is unwittingly manoeuvred into; (2) a taxpayer's liberty to submit his own interpretation and application of the law to the tax court; and (3) a taxpayer's liberty to follow the interpretation and application of the tax law in a way which attracts minimum tax liability. These principles should also in criminal tax law lead to a unique – in the sense that it deviates from general criminal law – view on the punishability of an incorrect yet arguable tax return. As a consequence, the suggestion for an unambiguous treatment of the arguable position defence in both administrative and criminal tax law is based on a second basic premise: not only in administrative tax law, but also in criminal tax law should the presence of an arguable position affect the possibilities to punish a taxpayer for filing an incorrect tax return.

However, the arguable position does not necessarily have to lead to impunity under all circumstances. Instead, the effect of the arguable position on the possibilities to punish a taxpayer should – both in administrative and in criminal tax law – not only be justified by but also be appropriate to its underlying principles. The taxpayer's liberty to follow his own interpretation and application of the tax law seems to have the most profound influence on punishability. After all, as a consequence of this liberty a taxpayer cannot be held to have sought the boundaries of the law. A taxpayer can, however, be expected to have wanted to stay within the playing field created by this liberty. My interpretation is that he did not necessarily have to assume that his position was correct, but that he at the very least must have assumed that his position was arguable.

Based on the principles just mentioned, an arguable position should only constitute impunity if a taxpayer at the time he filed the return assumed that he was filing a correct tax return or at least assumed that he adopted an

arguable position. This is the third basic premise used to phrase the suggestion for unambiguous treatment of the arguable position defence.

In situations where both intent is established – according to the regular criteria – and the return is based on an arguable position, impunity is therefore still desired if the taxpayer at the time he filed the tax return assumed that he was adopting a possibly incorrect, yet arguable position. There are two possibilities to give legal shape to impunity in this situation.

Firstly, it is possible to render a deviating interpretation to the acceptance requirement (one of the requirements for conditional intent) and with it to the interpretation of intent as soon as the return appears to be based on an incorrect but arguable position. In this solution, the taxpayer's knowledge that his arguable position and therefore his tax return were possibly incorrect, paired with his persistence in taking that position regardless of the consequence, would not be sufficient to meet the acceptance requirement. Instead, acceptance in the case of an arguable position requires the taxpayer at the time of filing the return either to have no position in mind at all, or to fail to assume that his position was arguable. In this solution, intent will in most cases still be lacking, which is in line with current administrative tax jurisprudence. However, that is not always the case. A taxpayer who simply willingly filed an incorrect tax return without having an arguable position in mind (a "deus ex machina" arguable position) or without believing that his position was arguable, did indeed act with intent. The circumstance that the tax return at a later stage transpires to be based on an arguable position (after all), is not relevant.

Secondly, the regular interpretation of the acceptance requirement – and therefore of intent – can be used. The circumstance that the tax return is based on an incorrect, yet arguable position, does not have a special influence on the establishment of intent. Impunity can subsequently, once intent has been established, be reached by means of an unwritten special statutory defence. This statutory defence only applies, however, if the taxpayer actually intended to act permissibly, which means that he, at the moment he filed the return, both must have had the arguable position in mind and must have assumed that the position was arguable. This statutory defence therefore contains both an objective component (i.e. according to objective criteria, an arguable position is present) and a subjective component. This suggestion will more often produce intent in the case of an arguable position compared to current administrative tax jurisprudence, but administrative and criminal liability will in the majority of cases still be averted thanks to the newly suggested statutory defence. However, a taxpayer who simply willingly filed an incorrect tax return without having a position in mind or without believing that the position he took was arguable, did not only act with intent, but will also fail to successfully appeal to the unwritten special statutory defence, owing to the subjective component of the statutory defence.

I do not have a preference for either suggestion, but am content to leave it to the tax and criminal chamber of the Dutch Supreme Court to make a joint decision, presumed they are able to find common ground in the basic premises underlying both suggestions.

ZUSAMMENFASSUNG¹

Wer vorsätzlich eine falsche Steuererklärung abgibt, begeht eine Tat die sowohl gemäß Ordnungswidrigkeitenrecht bebußbar als auch gemäß Steuerstrafrecht strafbar ist. Da jedoch jede Tat wegen der Verbot der Doppelbestrafung nur einmal bestraft werden darf, muss aufgrund des Gesetzes eine Auswahl getroffen werden.

Aus Sicht der Rechtseinheit und Rechtsgleichheit sollte die Strafwürdigkeit einer falschen Steuererklärung nicht von der Frage abhängen, ob die Beurteilung durch das Steuer- (an hand des Steuerordnungswidrigkeitenrechts) oder das Strafgericht (an hand des Steuerstrafrechts) erfolgt. Wenn die Steuererklärung aufgrund einer falschen, jedoch vertretbaren Rechtsauffassung falsch ist, führt die Auswahl zwischen den beiden Wegen jedoch zu einem Unterschied. In der steuerrechtlichen Bußgeldjudikatur hat die vertretbare Rechtsauffassung seit 1984 nämlich ständig zum fehlenden Vorsatz und Leichtfertigkeit – und damit zu Straflosigkeit – geführt. Die Strafkammer des höchsten Gerichts der Niederlande, der "Hoge Raad", hat der vertretbaren Rechtsauffassung in bisherigen Fällen jedoch keine Rolle eingeräumt. Auch bei Tatstrafrichtern ist die vertretbaren Rechtsauffassungsverteidigung meistens nicht erfolgreich.

Das Ziel der vorliegenden Untersuchung ist es, den Unterschied in der Bewertung der vertretbaren Rechtsauffassungsverteidigung zwischen dem Steuerordnungswidrigkeitenrecht und dem Steuerstrafrecht zu erklären und einen Vorschlag für eine eindeutige Vorgehensweise zu unterbreiten.

Bei der Entscheidung über die vertretbare Rechtsauffassungsverteidigung, gibt es im Prinzip zwei Fragen zu beantworten. Erstens muss eine Entscheidung getroffen werden in der Frage, wann eine Auffassung vertretbar sei. Für diese Entscheidung ist es wichtig, ob drei objektive Voraussetzungen erfüllt sind: Die Auffassung muss sich auf die Auslegung oder Anwendung desjenigen Rechts beziehen, das im Rahmen der Steuererklärung ausgelegt und angewendet werden soll (vornehmlich das Steuerrecht). Im Weiterem sollte es möglich sein aus diesem Recht solche Argumenten hervorzubringen dass es denkbar ist dass ein Steuerrichter gemäß dieser Auffassung entscheidet. Zum Schluss sollte

1. Ich danke Patrick Graman MA für seine Hilfe bei der Übersetzung dieser Zusammenfassung.

die Auffassung auf festgestellten Tatsachen beruhen und mit der abgegebenen Steuererklärung(en) vereinbar sein.

Zweitens muss eine Entscheidung getroffen werden in der Frage, wann eine objektiv vertretbare Rechtsauffassung zum Vorsatzmangel führt. Diese Frage wird in der steuerrechtlichen Strafjudikatur anders beantwortet als in der steuerrechtlichen Bußgeldjudikatur. In den bisherigen Urteilen der Strafkammer des Niederländischen "Hoge Raad" hat die mögliche Anwesenheit einer objektiv vertretbaren Rechtsauffassung bisher keine Rolle gespielt, sondern sind ausschließlich die Kriterien angewendet, die für die Vorsatzfeststellung entscheidend sind (Wissen und Wollen oder für möglich halten und billigend in Kauf nehmen). Aus einem von der Strafkammer in 2012 geäußerten obiter dictum lässt sich jedoch entnehmen, dass sehr wohl Spielraum besteht um einer objektiv vertretbaren Rechtsauffassung auch im Steuerstrafrecht einen Einfluss auf die Bestrafungsmöglichkeiten einzuräumen. Beim Formulieren des Vorschlags für eine eindeutige Vorgehensweise wird dieser Spielraum verwendet.

In der steuerrechtlichen Bußgeldjudikatur werden, sobald von einer vertretbaren Rechtsauffassung gesprochen werden kann, die Kriterien die normalerweise für die Vorsatzfeststellung entscheidend sind, nicht berücksichtigt. Eine vertretbare Rechtsauffassung führt einfach ständig zum fehlenden Vorsatz. Diese sogenannte "objektive Wirkung" der vertretbaren Rechtsauffassung lässt sich meiner Meinung nach ab dem 1. Juli 2009 jedoch nicht länger mit der Gestaltung des Vorsatzbegriffes vereinbaren. Mit der Einführung der Rechtfertigungsgründe und Schuldausschlussgründe sollte die Vorsatzfeststellung im Steuerordnungswidrigkeitenrecht, in Nachfolge des Strafrechts, nämlich ausschließlich an Hand des "Wissen und Wollen" oder des "für möglich halten und billigend in Kauf nehmen" stattfinden, sogar wenn der falschen Steuererklärung eine vertretbare Rechtsauffassung zu Grunde liegt. Straflosigkeit kann in diesem Falle noch erreicht werden, wenn Rechtfertigungsgründe oder Schuldausschlussgründe angeführt werden. Rechtfertigungsgründe und Schuldausschlussgründe heben den einmal festgestellten Vorsatz nicht grundsätzlich auf, schließen jedoch strafrechtliche Verantwortlichkeit aus.

Beim Formulieren des Vorschlags für eine eindeutige Vorgehensweise war der Ausgangspunkt, dass die Gestaltung des Vorsatzbegriffs im Steuerordnungswidrigkeitenrecht an das Steuerstrafrecht anschließt, auch wenn es eine objektiv vertretbare Rechtsauffassung gibt. Ein Steuerpflichtiger, der bewusst eine vertretbare Rechtsauffassung eingenommen hat, die sich zugleich als eine objektiv vertretbare Rechtsauffassung erweist, muss, anders als die steuerrechtliche Bußgeldjudikatur zur Zeit zeigt, nicht unbedingt ohne Vorsatz gehandelt haben. Er muss aber auch nicht immer mit Vorsatz gehandelt haben. Zur Erfüllung des *dolus eventualis* muss der Steuerpflichtige nämlich nicht nur gewusst haben, dass seine Steuererklärung möglicherweise falsch sei, sondern

sich auch damit abgefunden haben (billigend in Kauf genommen haben), dass seine Steuererklärung falsch sei. Das "in Kauf nehmen" ist hier jedoch nicht ohnehin gegeben, weil bei der vertretbaren Rechtsauffassung die Möglichkeit einer falschen Steuererklärung im Moment des Abgabes zwar beachtlich, jedoch nicht vollständig oder nahezu vollständig ist. Deshalb kann das "in Kauf nehmen" nicht aus dem Wissen, dass die vertretbare Rechtsauffassung möglicherweise falsch ist und dem dennoch Einnehmen dieser Ansicht hergeleitet werden. Für das "in Kauf nehmen" – und damit dem *dolus eventualis* – muss der Steuerpflichtige auch zur Zeit der Abgabe der Steuererklärung unterstellt haben, dass seine vertretbare Rechtsauffassung und damit seine Steuererklärung falsch seien, was ihn nicht am Einnehmen seiner Ansicht gehindert hat.

Wenn der Tatbestand nicht erfüllt ist, kann weder bebußt noch bestraft werden. Bei der Vorwurf dass vorsätzlich eine falsche Steuererklärung abgegeben sei, braucht die vertretbare Rechtsauffassung im Steuerordnungswidrigkeitenrecht und im Steuerstrafrecht demnach erst dann eine Rolle zu spielen, wenn aufgrund der Kriterien für Vorsatz, Vorsatz festgestellt werden muss. Nachträglich ist es juristisch betrachtet möglich, der vertretbaren Rechtsauffassung überhaupt keinen Einfluss im Steuerordnungswidrigkeitenrecht und im Steuerstrafrecht zu gewähren, aber auch die vertretbare Rechtsauffassung im Steuerordnungswidrigkeitenrecht und im Steuerstrafrecht stets zur Straflöslichkeit führen zu lassen. Der Vorschlag für eine eindeutige Vorgehensweise mit der vertretbaren Rechtsauffassungsverteidigung formt daher keine juristische Unvermeidlichkeit, sondern basiert auf der Ausarbeitung einiger hiernach zu besprechen Ausgangspunkte.

Das Steuerordnungswidrigkeitenrecht betrachtet seit 1984 die Strafwürdigkeit einer falschen, jedoch auf einer vertretbaren Rechtsauffassung beruhenden Steuererklärung auf eine eigene – vom allgemeinem Strafrecht abweichende – Weise. In der Literatur werden hierzu drei aus dem Steuerrecht entnommene Prinzipien zu Grunde gelegt: die Anerkennung der Position des Steuerpflichtigen, der durch die Steuerpflicht unfreiwillig mit mehrdeutig auslegbarem Recht konfrontiert wird, das Privileg des Steuerpflichtigen, seine eigene Interpretation und Anwendung des Rechts dem Steuergericht vorzulegen, und das Privileg des Steuerpflichtigen, seine eigene steuerlichen Situation zu gestalten und damit auch seine eigene Interpretation und Anwendung des Rechts zu folgen. Diese Grundlagen sollten auch im Steuerstrafrecht zur Folge haben, dass auf eine eigene – vom allgemeinem Strafrecht abweichende – Weise über der Strafwürdigkeit bei einer falschen, jedoch auf einer vertretbaren Rechtsauffassung beruhenden Steuererklärung gedacht wird. Bei der Formulierung eines Vorschlags für eine eindeutige Vorgehensweise der vertretbaren Rechtsauffassungsverteidigung im Steuerordnungswidrigkeitenrecht und im Steuerstrafrecht wurde deshalb als zweiter Ausgangspunkt gewählt dass die objektiv

vertretbare Rechtsauffassung auch im Steuerstrafrecht einen Einfluss auf die Möglichkeiten einen Steuerpflichtigen wegen Abgabe einer falscher Steuererklärung zu bestrafen, geltend machen kann.

Die vertretbare Rechtsauffassung muss aber nicht in allen Fällen zu Strafflosigkeit führen. Stattdessen sollte der Einfluss der vertretbaren Rechtsauffassung auf die Bebuß- und Strafmöglichkeiten sowohl im Steuerordnungswidrigkeitenrecht als auch im Steuerstrafrecht nicht nur durch die dem Einfluss zugrunde liegenden Prinzipien gerechtfertigt werden, sondern auch mit diesen im Einklang sein. Das Privileg des Steuerpflichtigen, seiner eigenen Interpretation und Anwendung des Steuerrechts zu folgen, scheint den weitreichendsten Einfluss auf die Strafwürdigkeit zu haben. Einem Steuerpflichtigen kann hier schließlich nicht angelastet werden, dass er die Grenzen des Rechts aufsucht. Allerdings kann vom Steuerpflichtigen sehr wohl erwartet werden, dass er innerhalb des Interpretationsspielraums bleiben wollte, das ihm dieses Privileg bietet. Ich interpretiere das so, dass er nicht unterstellt haben muss, dass seine Rechtsauffassung richtig wäre, aber dass er auf jedem Fall hätte unterstellen müssen, dass seine Rechtsauffassung vertretbar wäre.

Aufgrund der vorgenannten Prinzipien, sollte eine objektiv vertretbare Rechtsauffassung ausschließlich zur Strafflosigkeit führen, wenn der Steuerpflichtige zur Zeit der Abgabe der Steuererklärung unterstellte, dass er eine korrekte Steuererklärung vorlegte, oder auf jeden Fall unterstellte, dass er eine vertretbare Rechtsauffassung einnahm. Das ist der dritte Ausgangspunkt für das Formulieren eines Vorschlags für eine eindeutige Vorgehensweise der vertretbaren Rechtsauffassungsverteidigung.

In Situationen, in denen anhand regulärer vorsatzbestimmender Kriterien Vorsatz festgestellt wurde, ist Strafflosigkeit bei einer objektiv vertretbaren Rechtsauffassung deshalb dennoch gewünscht, wenn der Steuerpflichtige zur Zeit der Abgabe seiner Steuererklärung unterstellt hat, dass er eine möglicherweise falsche, aber vertretbare Rechtsauffassung einnahm. Es gibt zwei Möglichkeiten, um die Strafflosigkeit in dieser Situation juristisch zu gestalten.

Erstens kann, sobald es sich herausstellt, dass eine Steuererklärung auf einer falschen, jedoch objektiv vertretbaren Rechtsauffassung beruht, eine alternative Gestaltung des "in Kauf nehmen" und damit des Vorsatzbegriffes gegeben werden. Für das "in Kauf nehmen" reicht es in diesem Fall nicht, dass der Steuerpflichtige unterstellt hat, dass seine vertretbare Rechtsauffassung und damit seine Steuererklärung falsch seien und dass er trotz dieser Unterstellung nicht darauf verzichtet hat, diese Rechtsauffassung zu beziehen. Stattdessen ist es bei einer objektiv vertretbaren Rechtsauffassung zum "in Kauf nehmen" erforderlich, dass der Steuerpflichtige zur Zeit der Abgabe der Steuererklärung keine Rechtsauffassung vor Augen hatte oder nicht unterstellte, dass seine Auffassung vertretbar wäre. Mit dieser Lösung würde im Anschluss an die existierende steuerrechtliche Bußgeldjudikatur bei objektiv vertretbarer Rechtsauffassungen in den meisten Fällen noch immer der Vorsatz fehlen.

Jedoch wäre das nicht immer der Fall. Ein Steuerpflichtiger, der schlichtweg willentlich eine falsche Steuererklärung abgegeben hat, ohne an eine Rechtsauffassung zu denken (eine vertretbare Rechtsauffassung "deus ex machina") oder ohne an die Vertretbarkeit der Rechtsauffassung zu glauben, hat gewiss vorsätzlich gehandelt. Die Tatsache, dass er später erfährt, dass die Steuererklärung (trotzdem) auf einer objektiv vertretbaren Rechtsauffassung beruht, ändert daran nichts.

Zweitens kann die reguläre Gestaltung des "in Kauf nehmen" und damit der Vorsatzbegriff verwendet werden. Die Tatsache, dass die Steuererklärung auf einer falschen, doch objektiv vertretbaren Rechtsauffassung beruht, ändert daran dann nichts. Strafflosigkeit kann anschließend, nachdem der Vorsatz nachgewiesen ist, mittels eines ungeschriebenen besonderen Schuldausschließungsgrunds beim "zulässigem Handeln" erreicht werden. Dieser Schuldausschließungsgrund ist jedoch ausschließlich anwendbar, wenn der Steuerpflichtige auch tatsächlich der Meinung war, zulässig zu handeln, das heißt, dass er eine vertretbare Rechtsauffassung vor Augen hatte als er die Steuererklärung abgab und zudem unterstellte, dass die Rechtsauffassung vertretbar sei. Der Schuldausschließungsgrund beim "zulässigem Handeln" enthält damit sowohl eine objektive Komponente – es ist eine objektiv vertretbare Rechtsauffassung vorhanden – als auch eine subjektive Komponente. In diesem Vorschlag wird der Vorsatz bei einer objektiv vertretbaren Rechtsauffassung, im Vergleich zur derzeitigen steuerrechtlichen Bußgeldjudikatur, seltener fehlen, obwohl Bebußung und Bestrafung dank des neuen Schuldausschließungsgrunds in den meisten Fällen noch stets ausbleiben werden. Ein Steuerpflichtiger, der schlichtweg willentlich eine falsche Steuererklärung eingereicht hat, ohne an eine Rechtsauffassung zu denken oder ohne zu glauben, dass seine Rechtsauffassung vertretbar wäre, hat aber nicht nur vorsätzlich gehandelt, sondern kann, aufgrund der subjektiven Komponente des Schuldausschließungsgrunds, auch nicht erfolgreich an den ungeschriebenen besonderen Schuldausschließungsgrund appellieren.

Persönlich gebe ich keinem der beiden Vorschläge den Vorzug, sondern überlasse es gerne dem Steuergericht und dem Strafgericht zusammen eine Entscheidung zu treffen, vorausgesetzt, dass sie sich in den Ausgangspunkten, die den Vorschlägen zu Grunde liegen, wiederfinden können.

GERAADPLEEGDE LITERATUUR

Aardema 1985

E. Aardema, 'Administratieve boeten: een evaluatie', *WFR* 1985/5702, p. 1365-1372.

Adriani 1935

P.J.A. Adriani, *De wetten op de vermogensbelasting en verdedigingsbelasting I*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1935.

Van Amersfoort 2010

P.J. van Amersfoort, 'Belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties. Een tussenbalans na vijf jaar', *WFR* 2010/6850, p. 328-334.

Van Asperen den Boer 2014

C. van Asperen den Boer, 'Strafrechtelijke deelnemingsvormen in fiscalibus: een crime voor de belastingadviseur?', *TFB* 2014-2, p. 11-18.

Asser/Korthals Altes en Groen 2015

E. Korthals Altes, H.A. Groen, *Asser Procesrecht 7, Cassatie in burgerlijke zaken*, Deventer: Wolters Kluwer 2015.

Asser/Vranken 1995

J.B.M. Vranken, *Asser Algemeen deel ***, Deventer: Kluwer 1995.

Baron en Bekker 2014

J.D. Baron en R.S. Bekker, 'The usual suspects: doen geloven dat een aan frauduleus gekoppelde boete niet bestaat', *WFR* 2014/7068, p. 1292-1300.

De Blieck e.a. 2013

L.A. de Blieck, P.J. van Amersfoort, J. de Blieck, E.A.G. van der Ouderaa, R.J. Koopman, S.C.W. Douma, *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Wolters Kluwer 2013.

De Blieck e.a. 2015

L.A. de Blieck, J. de Blieck, E.A.G. van der Ouderaa, R.J. Koopman, S.C.W. Douma, J. Wortel, *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Wolters Kluwer 2015.

Den Boer, Koopman en Wattel 1999

J. den Boer, R.J. Koopman, P.J. Wattel, *Fiscaal Commentaar. Algemeen belastingrecht*, Deventer: Kluwer 1999.

Boer en Lubbers 2013

J.P. Boer en A.O. Lubbers, 'Vuistregels rondom de bestraffing van belastingplichtigen bij het opvolgen van een belastingadvies', *WFR* 2013/7018, p. 1148-1155.

De Bont 1999

G.J.M.E. de Bont, 'Het gevolgbestanddeel in art. 69, lid 1, AWR', *TFB* 1999-5, p. 18-19.

De Bont 2002

G.J.M.E. de Bont, 'Opzet in fiscaal boete- en strafrecht', *TFB* 2002-6, p. 5-11.

De Bont 2005

G.J.M.E. de Bont, 'Opzet in fiscaal boete- en strafrecht II', *TFB* 2005-4, p. 2-6.

De Bont 2008

G.J.M.E. de Bont, 'Aangifte doen in een conflictsituatie', *Belastingbrief* 2008/04, p. 1.

De Bont 2015

G.J.M.E. de Bont, 'Een onderzoeksplicht voor de belastingadviseur?', in: G.J.M.E. de Bont (red.), *De belastingadviseur onder vuur*, Amsterdam: 2015, p. 19-37.

De Bont en Sitsen 2006

G.J.M.E. de Bont en J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2006', *TFB* 2006-8, p. 18-23.

De Bont en Sitsen 2007

G.J.M.E. de Bont en J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2007', *TFB* 2007-8, p. 19-26.

De Bont en Sitsen 2008

G.J.M.E. de Bont en J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2008', *TFB* 2008-8, p. 2-7.

De Bont en Sitsen 2009

G.J.M.E. de Bont en J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2009', *TFB* 2009-8, p. 4-11.

De Bont en Sitsen 2010

G.J.M.E. de Bont en J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2010', *TFB* 2010-8, p. 13-19.

De Bont en Sitsen 2012-1

G.J.M.E. de Bont en J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2011', *TFB* 2012-1, p. 28-33.

De Bont en Sitsen 2012-2

G.J.M.E. de Bont en J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2012', *TFB* 2012-8, p. 15-24.

De Bont en Sitsen 2014

G.J.M.E. de Bont en J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2013', *TFB* 2014-2, p. 38-49.

De Bont en Sitsen 2015

G.J.M.E. de Bont en J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2014', *TFB* 2015-1, p. 7-16.

De Bont en Vissers 2014

G.J.M.E. de Bont en A.B. Vissers, 'Het pleitbaar standpunt: kruisbestuiving?', *Het Register* 2014-2, p. 20-24.

De Bont en Vissers 2015

G.J.M.E. de Bont en A.B. Vissers, 'De strafkamer en de belastingkamer van de Hoge Raad; in de pas, uit de pas', *TFB* 2015-8, p. 85-97.

Brandsma, Chin-Oldenziel, Pancham en Weber 2015

R.P.C.W.M. Brandsma, M. Chin-Oldenziel, S.R. Pancham en D.M. Weber, *Cursus belastingrecht, Europees Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2015.

Broeders en Van der Zeijden 2014

V.E. Broeders en F.M. van der Zeijden, 'De interactie tussen het civiele en het fiscale recht', *WFR* 2014/7074, p. 1496-1505.

Brouns 2006

P.J.H.M. Brouns, 'Een kleine inleiding in het opzet in het Wetboek van Strafrecht aan de hand van de rechtspraak van de Hoge Raad in de eerste helft van 2006', *DD* 2006/66, p. 921-947.

Broekhuijsen en Lubbers 2014

H.S. Broekhuijsen en A.O. Lubbers, 'De motivering door de belastingrechter van 'voorwaardelijk opzet', *WFR* 2014/7032, p. 89-95.

Brunschot 2006

F.W.G.M. van Brunschot, 'Wetgever, doe iets tegen het nieuwe feit!' in: R.P.C. Cornelisse, P.J. Wattel (red.), *Dat is verder geen probleem*, Amersfoort: Sdu 2006, p. 167-173.

Bruijsten 2010

C. Bruijsten, 'De waarschijnlijkheid van onzekere belastingposities', *WFR* 2010/6851, p. 366-374.

Bruijsten 2012-1

C. Bruijsten, 'De vergrijpboete: opzet en grove schuld', *WFR* 2012/6943, p. 286-294.

Bruijsten 2012-2

C. Bruijsten, 'Het leerstuk van het pleitbare standpunt', *WFR* 2012/6945, p. 366-375.

Bruijsten 2014

C. Bruijsten, 'Fiscale rechtsvinding in een digitaal tijdperk', *WFR* 2014/7070, p. 1359-1368.

Bruijsten 2016

C. Bruijsten, *Onzekerheid in fiscale rechtsvinding*, Deventer: Wolters Kluwer 2016.

Corstens 2014

G.J.M. Corstens, *Het Nederlands strafprocesrecht*, bewerkt door M.J. Borgers, Deventer: Kluwer 2014.

Corstens en Frielink 1989

G.J.M. Corstens en P.M. Frielink, 'De Hoge Raad en de fiscale boete, twee maal in de pas, een maal uit de pas', *WFR* 1989/5857, p. 216-224.

Drok 2012

M. Drok, 'Wanneer is er ook al weer sprake van een pleitbaar standpunt?', *Advocatenblad* 2012/6, p. 25.

Dörn 1992

H. Dörn, 'Steuerhinterziehung und Steuerrecht', *Wistra* 1992/7, p. 241-247.

Dörn 2000

H. Dörn, 'Hinweispflicht bei Abweichung von der Rechtsansicht von der Finanzverwaltung?', *Wistra* 2000/9, p. 334-336.

Van Dijck 2007

J.E.A.M. van Dijck, 'Slotwoord', *WFR* 2007/6740, p. 1183-1188.

Van Dijk 2008

A.A. van Dijk, *Strafrechtelijke aansprakelijkheid heroverwogen. Over opzet, schuld, schulditsluitingsgronden en straf*, Apeldoorn/Antwerpen: Maklu 2008.

Eijssen-Aanhaanen en Engelen 1986

M.A.Th. Eijssen-Aanhaanen en P.B. Engelen, "On'schuld en boete: art. 6 van het Europees verdrag inzake de mensenrechten", *WFR* 1986/5722, p. 393-403.

Essers 2009

P.H.J. Essers, 'De implicaties van horizontaal toezicht voor de wetgever', *WFR* 2009/6794, p. 12-16.

Faber 2008

S.E. Faber, 'Over belastingrisico's, opinies en 'comfort levels'', *WFR* 2008/6780, p. 991-1000.

Fedorova 2013

M.I. Fedorova, 'Fiscaal strafrecht' in: H.J.B. Sackers, P.H.P.H.M.C. van Kempen (red.), *Kroniek van het strafrecht 2012*, Deventer: Kluwer 2013, p. 177-181.

Feteris 2005

M.W.C. Feteris, *Heffing van belasting door middel van betaling op aangifte*, Deventer: Kluwer 2005.

Feteris 2007

M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007.

Feteris 2014

M.W.C. Feteris, *Beroep in cassatie in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014.

Feteris 2015

M.W.C. Feteris, 'Invloed van het strafrecht op het fiscale boeterecht', *WFR* 2015/7082, p. 140-144.

Flore und Tsambikalis 2016

I. Flore en M. Tsambikalis, *Steuerstrafrecht. Kommentar*, Köln: Carl Heymanns Verlag 2016.

Franzen und Gast 2005

K. Franzen en B. Gast-de Haan, *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht, Kommentar §§ 369-412 AO, StraBEG, § 32 ZollVG*, bearbeitet von B. Gast-de Haan, W. Joecks, M. Jäger, K. Randt, R. Voss, München: Verlag C.H. Beck 2005.

Fray 1952

J.A. Fray, 'Reacties', *WFR* 1952/4105, p. 301-304.

Geppaart 1965

Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale rechtsvinding*, Zutphen: Nauta 1965.

Geppaart 1989

Ch.P.A. Geppaart, 'Over wetsonthulling in het belastingrecht' in: Ch.P.A. Geppaart (red.), *Op zoek naar belastingrecht*, Tilburg: Boekhandel Gianotten 1989, p. 105-124.

Geppaart 1996

Ch.P.A. Geppaart, 'Fiscale rechtsvinding in het kader van de Europese Unie', *WFR* 1996/6226, p. 1877-1882.

Haas 2015

F.J.P.M. Haas, *Bestuurlijke boeten in het belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2015.

Haas en Jansen 2009

F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, 'Bewijs in belastingzaken', *TFB* 2009-04, p. 13-19.

Haas en Jansen 2014

F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, *Fiscale boete onder de 4^e tranche Awb*, Deventer: Kluwer 2014.

Hamstra Pik 1951

J.D. Hamstra Pik, 'Strafrecht', *WFR* 1951/4068, p. 441-445.

Hendriks 2007

M. Hendriks, 'De belastingadviseur in fiscale strafrecht en boeterecht', *WFR* 2007/6721, p. 552-563.

Van Hoesel 1989

J.W.M. van Hoesel, 'Tijdstip van genieten en pleitbaar standpunt', *WFR* 1989/5878, p. 900-907.

Van Houte 1987

C.P.M. van Houte, 'Schuld in art. 68 AWR', *WFR* 1987/5760, p. 136-145.

Van Houte 2003

C.P.M. van Houte, 'De vereiste aangifte; enige aspecten', *TFB* 2003-2, p. 28-32.

De Hullu 2003

J. de Hullu, *Materieel strafrecht. Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Wolters Kluwer 2003.

De Hullu 2009

J. de Hullu, *Materieel strafrecht. Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Wolters Kluwer 2009.

De Hullu 2015

J. de Hullu, *Materieel strafrecht. Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Wolters Kluwer 2015.

Ilsink 2009

J.W. Ilsink, 'Enkele gedachten over het fiscale pleitbare standpunt in strafzaken', in: L.J.A. Pieterse (red.), *Draaicirkels van formeel belastingrecht*, Amersfoort: Sdu 2009, p. 209-216.

Ilsink 2011

J.W. Ilsink, 'Iets over boete en ontneming', in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht*, Nijmegen: Wolf 2011, p. 89-93.

Van Immerseel en Liem 2011

S.F. van Immerseel en D. Liem, 'Het pleitbaar standpunt: de objectieve versus de subjectieve benadering', *TFB* 2011-7, p. 10-14.

Jansen en Lubbers 1999

P.G.M. Jansen en A.O. Lubbers, 'Over pleitbare standpunten en lichtvaardig handelen', *TFB* 1999-6, p. 4-8.

De Jong 2004

F. de Jong, 'Facetten van schuld en gronden voor strafuitsluiting', in: M.M. Boone e.a. (red.), *Discretie in het strafrecht*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2004, p. 139-158.

De Jong 2009

F. de Jong, *Daad-Schuld. Bijdrage aan een strafrechtelijke handelingsleer met bijzondere aandacht voor de normativering van het delictsbestanddeel opzet*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2009.

De Jong, Van Roomen en Sikkema 2007

F. de Jong, T. van Roomen en E. Sikkema, 'Objectiverende' tendensen binnen het voorwaardelijk opzet', *DD* 2007/76, p. 929-958.

De Jong en Sikkema 2011

F. de Jong en E. Sikkema, Subjectieve bestanddelen, in: F.G.H. Kristen e.a. (red.), *Bijzonder strafrecht*, Den Haag: Boom Lemna 2011, p. 385-416.

Kelk 2013

C. Kelk, *Studieboek materieel strafrecht*, bewerkt door F. de Jong, Deventer: Kluwer 2013.

Kerckhoffs 2013

R.W.J. Kerckhoffs, 'Recente ontwikkelingen rondom het pleitbare standpunt', in: I. Leenders (red.), *Terugblik op de toekomst*, Breda: 2013, p. 30-36.

De Kleer 2000

M.A. De Kleer, 'Een verkenning van het strafmaatverweer in fiscale procedures', *TFB* 2000/7-8, p. 4-12.

Kohlmann 2003

G. Kohlmann, *Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht einschließlich Verfahrensrecht. Kommentar zu den §§ 369-412 AO 1977*, Köln: Verlag Otto Schmidt 2003.

Koopman 1996

R.J. Koopman, *Bewijs in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 1996.

Kors 2016

M.M. Kors, 'Fraus legis en fraude', *Informatief* 2016/82, p. 17.

Kroes 2007

I. Kroes, 'De 'kleur' van opzet in de Wet op de economische delicten', *Strafblad* 2007, p. 316-331.

Krukkert 2010-1

I.J. Krukkert, 'De nieuwe una-viaregeling van de Vierde tranche Awb: de weegschaal van Vrouwe Justitia in beweging gezet', *TFB* 2010-2, p. 15-19.

Krukkert 2010-2

I.J. Krukkert, 'Strafuitsluitingsgronden en de Vierde tranche Awb', *TFB* 2010-5/6, p. 11-18.

De Lange en De Wit 1981

S.C. de Lange en S. de Wit, *Kort begrip van het fiscaal strafrecht*, Deventer: Kluwer 1981.

Langereis en In de Braekt 1995

Ch.J. Langereis en M.J.F. in de Braekt, 'Is er een grens tussen fraus legis en fraude?', *MBB* 1995-6, p. 193-197.

Leitner 2002

R. Leitner, 'VwGH: Zur Entschuldbarkeit des Verbotsirrtums im Abgabenrecht', *Ecolex* 2002, p. 916-919.

Leitner und Käferböck 2002

R. Leitner en H. Käferböck, 'Aktuelle abgabenrechtliche Judikatur der Höchstgerichte zum KommStG', *Ecolex* 2002, p. 763-766.

Leitner, Toifl und Brandl 2007

R. Leitner, G. Toifl en R. Brandl, u.a., *Österreichisches Finanzstrafrecht*, Wien: Springer Verlag 2007.

Lensing 1996

J.A.W. Lensing, *Amerikaans strafrecht. Een vergelijkende inleiding*, Arnhem: Gouda Quint 1996.

Liem 2011

D. Liem, 'De 'bij de belastingwet voorziene' aangifte', *NtFR* 2011/1906, p. 5-8.

Linders 2010

J.P. Linders, 'The empire 'strikes' back'. The risk embedded in Announcement 2010-9', *WFR* 2010/6875, p. 1230-1235.

Lubbers en Koubia 2006

A.O. Lubbers en M. Koubia, *De begrippen 'opzet', 'pleitbaar standpunt' en 'fraus legis'* (een onderzoek naar de opvattingen in literatuur en jurisprudentie), Leiden: 2006.

Lubbers en Poelmann 2007

A.O. Lubbers en E. Poelmann, 'Afbakeningsproblemen rondom 'grove schuld' en 'opzet'', *TfB* 2007-2, p. 59-74.

Lubbers en Sangster 2012

A.O. Lubbers en L.M.J. Sangster, 'Het gebruik en de bruikbaarheid van parlementaire geschiedenis bij wetsuitleg', *WFR* 2012/6977, p. 1521-1529.

Maathuis en Valkenburg 1995

H.H.M. Maathuis en W.E.C.A. Valkenburg, *Bestuurlijke boeten in het fiscale recht*, Deventer: Kluwer 1995.

Merks 2004

P.F.E.M. Merks, 'Chinese wasmachines, Nederlandse kapitaalsbelasting en fraus legis', *WFR* 2004/6586, p. 1086-1092.

Mevis, Boksem, Reintjes en Frielink

P.A.M. Mevis, J. Boksem, J.M. Reintjes en P.M. Frielink, *Handboek strafzaken*, Deventer: Kluwer losbladig (februari 2015).

Niessen 1989

R.E.C.M. Niessen, 'Ambtelijk verzuim, pleitbaar standpunt en andere verhalen in verband met lijfrente en levensverzekering', *WFR* 1989/5866, p. 523-529.

Niessen 1994

R.E.C.M. Niessen, *De fiscaal voordeligste weg. Keuzevrijheid of staatsdwang?*, Arnhem: Gouda Quint 1994.

Niessen 2005

R.E.C.M. Niessen, 'Wat is er mis met fiscale grensverkenning?', *WFR* 2005/6646, p. 1473-1474.

Niessen 2009

R.E.C.M. Niessen, *Rechtsvinding in belastingzaken*, Amersfoort: Sdu 2009.

Niessen 2011

R.E.C.M. Niessen, 'Fraus legis in de 21e eeuw', *NTFRB* 2011-6, p. 5-10.

Niessen-Cobben 2009

R.M.P.G. Niessen-Cobben, 'De strafrechtelijke invloeden in het fiscale boeterecht', *NTFRB* 2009-21, p. 13-18.

Nieuwenhuizen 2010

J.H.M. Nieuwenhuizen, *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid*, Deventer: Kluwer 2010.

Noyon, Langemeijer en Rammelink

T.J. Noyon, G.E. Langemeijer en J. Rammelink, *Het Wetboek van Strafrecht*, voortgezet door J.W. Fokkens, E.J. Hofstee, A.J.M. Machielse, Deventer: Kluwer losbladig (april 2012).

Oenema 2014

M.E. Oenema, *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Rotterdam: Erasmus 2014.

Van Omme 2012

D. van Omme, 'Pleitbaar of onjuist?', *Advocatenblad* 2012-7, p. 13.

Pechler 2007

E.B. Pechler, 'Het opzetmeetpunt bij kwade trouw', *NTFR* 2007/2067, p. 1-2.

Pieterse 2011

L.J.A. Pieterse, 'Naar meer eenheid in het bestuursrecht', *WFR* 2011/6918, p. 1057-1061.

Pieterse 2013

L.J.A. Pieterse, 'De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW', *WFR* 2013/6987, p. 198-202.

Plückhahn 1998

O. Plückhahn, 'Verletzung abgabenrechtlicher Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten' in: W. Gassner, M. Lang (red.), *Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen. 30 Jahre Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien*, Wien: Linde Verlag 1998, p. 321-330.

Poelmann, Raaijmakers, Van Roij, Sijbers en De Werd 2015

E. Poelmann, J.H.P.M. Raaijmakers, W.A.P. van Roij, F.H.H. Sijbers, M.M. de Werd, *Cursus belastingrecht, Formeel Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2015.

Van Praag 1959-1

I. van Praag, 'Fiscaalrechtelijke en strafrechtelijke aansprakelijkheid voor de fouten van de gemachtigde in belastingzaken', *WFR* 1959/4452, p. 397-401.

Van Praag 1959-2

I. van Praag, 'Opzet' in fiscaal-strafrechtelijke zin', *WFR* 1959/4479, p. 961-965.

Randt 2009

K. Randt, 'Reichweite und Grenzen der steuerliche Erklärungspflicht im Steuerstrafrecht', in: W. Spindler, K. Tipke, T. Rödter (red.), *Steuerzentrierte Rechtsberatung*, Köln: Verlag Otto Schmidt 2009, p. 1255-1267.

Rense 2002

J.F. Rense, '“Belastingfraude”: strafrechtelijke vervolging van belastingwetovertreden', *MBB* 2002-5, p. 131-136.

Van Riel 2011

A.D. van Riel, 'Pleitbaar standpunt – toepassing in het fiscale strafrecht', *TFB* 2011-6, p. 11-14.

Rogier 2011

L.J.J. Rogier, 'De toetsing van bestuursbesluiten door de strafrechter', *DD* 2011/81, p. 1139-1153.

Rosier 2010

E.J.M. Rosier, 'Een dwangmiddel onder controle', *WFR* 2010/6879, p. 1358-1362.

Rozemond 2011

K. Rozemond, 'De Schipholbrand en het voorwaardelijk opzet op brandstichting met Rizla blauw vloeit', *DD* 2011/51, p. 731-752.

Sachse en Roepnarain 2012

H.J. Sachse en J.S. Roepnarain, 'Het leerstuk van het pleitbaar standpunt in het financieel recht', in: R. Maatman (red.), *Lustrumbundel 2012 Vereniging voor Effectenrecht. Gedurfde essays over financieel toezichtrecht*, Deventer: Kluwer 2012, p. 201-213.

Safferling 2008

C.J.M. Safferling, *Vorsatz und Schuld. Subjektive Täterelemente im deutschen und englischen Strafrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck 2008.

Scheltens

J.P. Scheltens, *De Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Arnhem: Gouda Quint losbladig (mei 1978).

Schutte 1985

N.J. Schutte, 'Dwaling, schuld en boete', *WFR* 1985/5704, p. 1471-1478.

Schuttevaer 1956

H. Schuttevaer, 'Bijdrage tot een theorie der wetsontduiking in het belastingrecht', in: J. de Willigen, M.A. Wisselink (red.), *Fiscale Monografieën, Geschrift no. 7*, Deventer: Kluwer 1956.

Seer und Krumm 2013

R. Seer en M. Krumm, 'Die Kriminalisierung der Cum-/Ex-Dividende-Geschäfte als Herausforderung für den Rechtsstaat (Teil 2)', *DStR* 35/2013, p. 1814-1818.

Seewald 2007

K. Seewald, 'Vertretbare Rechtsansicht – Ausschluss der Fahrlässigkeit', in: N. Schrottmeyer (red.), *Finanzstrafrecht in der Praxis. Aktuelle Fragestellungen erläutert anhand zahlreicher Beispiele (Band 1)*, Wien: Linde Verlag 2007.

Slagmolen 1959

C. Slagmolen, 'Liquiditeitsmoeilijkheden als oorzaak van niet-tijdige afdracht van loonbelasting', *WFR* 1959/4450, p. 345-347.

Smit 1985

J.A. Smit, 'De gemeente als 'verhoogde' ondernemer bij naheffing van omzetbelasting', *WFR* 1985/5677, p. 445-450.

Smit 1989

J.A. Smit, 'De ontsluiting van het raadkamergeheim in de belastingrecht-spraak', *FED* 1989/760, p. 1977-1989.

Smit 1990

J.A. Smit, 'Boete-oplegging zonder schuldbestanddeel en op basis van een wettelijk vermoeden is mogelijk', *WFR* 1990/5912, p. 614-619.

Smit 1994

J.A. Smit, 'Navordering en boete bij kwade trouw', *MBB* 1994-11, p. 359-369.

Soltysik 2008

M.W.C. Soltysik, 'Misbruik, sale and lease van roerende zaken en de lageprijs-variant met onroerende zaken', *WFR* 2008/6752, p. 158-167.

Sommergruber und Reger 1990

W. Sommergruber, F. Reger, *Das Finanzstrafgesetz mit Kommentar*, Eisenstad: Prugg Verlag 1990.

Strauss 1992

J. Strauss, 'Nonpayment of taxes: when ignorance of the law is an excuse', *Akron Law review*, winter/spring 1992, p. 611-633.

Strik 2006

S.A.W.J. Strik, 'De letter van de wet', *NTFR* 2006/1457, p. 1-3.

Van Suilen 2008

A.J.H. van Suilen, 'Rechterlijke toetsing van fiscale boetes', *TFB* 2008-3, p. 17-24.

Tannert u.a.

R. Tannert u.a., *Finanzstrafgesetz*, Wien: Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung Loseblattsammlung (Dezember 2009).

Termorshuizen en Haveman 2004

M. Termorshuizen en R. Haveman, 'Grensverleggende arresten, Legaliteitsbeginsel en grammaticale interpretatie', *Strafblad* 2004, p. 141-146.

Tipke und Lang 2013

K. Tipke en J. Lang, *Steuern – Ein systematischer Grundriß*, bearbeitet von R. Seer, J. Hey, H. Montag, J. Englisch, J. Hennrichs, Köln: Verlag Otto Schmidt 2013.

Toifl 2010

G. Toifl, *Der subjektive Tatbestand im Steuer- und Steuerstrafrecht. Wissen, Wollen, Absicht und Irrtum bei der Besteuerung des Einkommens*, Wien: LexisNexis 2010.

Thijssen 2008

I.R.J. Thijssen, 'Beboeting en navordering bij renseignering: enkele (on)mogelijkheden', *WFR* 2008/6762, p. 470-473.

Valkenburg 2001

W.E.C.A. Valkenburg, 'Van de dubbele potentialis naar het strekkingsvereiste en het overgangsrecht', *WFR* 2001/6455, p. 1556-1563.

Valkenburg 2003

W.E.C.A. Valkenburg, 'Nadere eisen in verband met het bewijs van voorwaardelijk opzet', *FED* 2003/415, p. 2259-2264.

Valkenburg 2007-1

W.E.C.A. Valkenburg, 'Fiscaal strafrecht', *DD* 2007/40, p. 527-536.

Valkenburg 2007-2

W.E.C.A. Valkenburg, 'Fiscaal strafrecht', *DD* 2007/81, p. 1021-1027.

Valkenburg 2008

W.E.C.A. Valkenburg, 'Opzet en strekkingsvereiste in fiscalibus: van objectivering naar subjectivering?', *Strafblad* 2008, p. 48-56.

Valkenburg 2010

W.E.C.A. Valkenburg, 'Fiscaal strafrecht', *DD* 2010/85, p. 1320-1323.

Valkenburg 2011

W.E.C.A. Valkenburg, 'Fiscaal strafrecht', *DD* 2011/39, p. 564-568.

Valkenburg en Feenstra 2011

W.E.C.A. Valkenburg en A.A. Feenstra, 'Fiscaal strafrecht', *DD* 2011/85, p. 1181-1187.

Valkenburg en Feenstra 2012

W.E.C.A. Valkenburg en A.A. Feenstra, 'Fiscaal strafrecht', *DD* 2012/52, p. 542-549.

Valkenburg en Feenstra 2013

W.E.C.A. Valkenburg en A.A. Feenstra, 'Fiscaal strafrecht', *DD* 2013/45, p. 488-491.

Valkenburg en Feenstra 2014

W.E.C.A. Valkenburg en A.A. Feenstra, 'Fiscaal strafrecht', *DD* 2014/77, p. 784-786.

Valkenburg en Feenstra 2015

W.E.C.A. Valkenburg en A.A. Feenstra, 'Fiscaal strafrecht', *DD* 2015/48, p. 486-493.

Valkenburg en Feenstra 2016

W.E.C.A. Valkenburg en A.A. Feenstra, 'Fiscaal strafrecht', *DD* 2016/40, p. 443-447.

Valkenburg en Van der Werff 2014

W.E.C.A. Valkenburg en J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 2014.

Van der Voort 1999

J.W. van der Voort, 'Makkelijker kunnen we het niet maken, opener wel', in: J.L.M. Gribnau (red.), *Belastingrecht en ethiek in debat: opstellen over ethische aspecten van belastingheffing*, Deventer: Kluwer 1999, p. 125-130.

De Vries 2012

W. de Vries, 'Pleitbaar standpunt vereist nog meer zorgvuldigheid', *Accountancy-nieuws* 2012-20, p. 31-32.

Van der Wal 2007

P. van der Wal, 'Schuld en boete; over toerekening van opzet en schuld van de fiscaal gemachtigde', *TFB* 2007-02, p. 26-46.

Watson 2016

C.E. Watson, *Tax procedure and tax fraud in a nutshell*, St. Paul: West academic publishers 2016.

Wattel 1989

P.J. Wattel, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 1989.

Wiarda 1988

G.J. Wiarda, *Drie typen van rechtsvinding*, Zwolle: Tjeenk Willink 1988.

Winings 1993

M.C. Winings, 'Ignorance is bliss, especially for the tax evader', *Journal of Criminal Law and Criminology*, fall 1993, p. 575-603.

Wisselink 1977

M.A. Wisselink, 'Opmerkingen over het begrip fiscale fraude in Nederland', *MBB* 1977-11, p. 213-221.

Wortel 1991

J. Wortel, *Vervolgen in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 1991.

Ijzerman 1991

R.L.H. Ijzerman, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, Deventer: Kluwer 1991.

AANGEHAALDE JURISPRUDENTIE

Arresten Hoge Raad

<i>Datum</i>	<i>Bron</i>	<i>ECLI</i>	<i>Paragraaf</i>
14 februari 1916	NJ 1916/681		3.7.3.1
14 februari 1921	B. 3046		3.5.1
20 februari 1933	NJ 1933/918		3.7.2
21 november 1938	B. 6825		3.4.1.4, 3.4.3.4, 3.5.1
15 oktober 1947	B. 8412		3.4.1.5
22 november 1949	NJ 1950/180		3.4.3.5.5, 3.7.3.1
04 januari 1950	B. 8718		3.3
24 oktober 1951	B. 9090		3.3
20 februari 1952	B. 9174		3.4.1.5
18 maart 1952	NJ 1952/314-315		3.4.3.5.1, 3.4.3.5.2
21 mei 1952	B. 9225		3.4.3.6.4
09 november 1954	NJ 1955/55		3.4.3.6
16 mei 1956	BNB 1956/208		3.4.2.3, 5.3.3
06 november 1957	BNB 1957/319		3.3.2.5
13 december 1960	NJ 1961/416		3.7.3.1
22 maart 1961	BNB 1961/148		3.3, 3.3.2.4, 5.3.3
20 januari 1965	BNB 1965/52		3.3.2.5
12 januari 1971	NJ 1971/293		3.7.1.1
26 januari 1971	NJ 1971/322		3.7.3.1
31 maart 1971	BNB 1971/98		3.3.2.5
29 mei 1974	BNB 1974/176		3.3.2.5
23 juni 1976	BNB 1976/199		3.4.2.3, 5.3.3
19 oktober 1977	BNB 1978/53		3.4.3.6.4
12 april 1978	BNB 1978/135-137		2.4.2
14 maart 1979	BNB 1979/118		3.4.1.3, 3.4.2.3, 3.4.3.5.3, 3.4.3.6.4, 5.3.3
28 maart 1979	BNB 1979/170		3.8.2.1

Aangehaalde jurisprudentie

23 mei 1979	<i>BNB</i> 1979/250	3.3.2.2
07 november 1979	<i>BNB</i> 1979/322	3.3.2.4
10 oktober 1980	<i>V-N</i> 1980, p. 2378-2380	3.3.2.5
2 mei 1981	<i>BNB</i> 1981/240	3.4.1.5
23 februari 1982	<i>NJ</i> 1982/647	3.4.1.4, 3.4.3.4, 3.5.1
02 juni 1982	<i>BNB</i> 1982/186	3.4.2.3, 5.3.3
24 november 1982	<i>BNB</i> 1983/103	5.2, 5.3.3
29 juni 1983	<i>BNB</i> 1983/261	5.2, 5.3.3
05 oktober 1983	<i>BNB</i> 1984/168	3.4.1.3
22 februari 1984	<i>BNB</i> 1984/233	3.2.2.2
11 juli 1984	<i>BNB</i> 1984/268	1.1, 2.3.1, 3.4.3.5.3, 3.4.3.6, 4.2.1, 4.2.2, 4.3.1, 5.2, 5.5.2, 5.7.2
30 oktober 1984	<i>NJ</i> 1985/320	3.4.3.5.2, 3.4.3.6.4
30 januari 1985	<i>BNB</i> 1985/146	5.2
19 juni 1985	<i>BNB</i> 1986/29	1.1, 3.3, 3.3.2.2, 3.3.2.4, 4.3.1
08 januari 1986	<i>BNB</i> 1986/63	3.4.1.3
28 januari 1986	<i>FED</i> 1988/34	3.4.3.5.2, 3.4.3.6.4
07 mei 1986	<i>BNB</i> 1986/279	3.4.3.6
04 juni 1986	<i>BNB</i> 1986/301	4.2.1
26 november 1986	<i>BNB</i> 1987/31	2.3.1, 2.4.3, 2.5.1.1, 2.5.5, 4.2.1
26 november 1986	<i>BNB</i> 1987/305	2.3.1, 2.4.3, 2.5.1.1, 2.5.5, 4.2.1, 4.2.2
21 juli 1987	<i>BNB</i> 1987/272	4.6.2.1
22 september 1987	<i>NJ</i> 1988/328	3.2.1
21 oktober 1987	<i>BNB</i> 1988/2	3.7.3.2
09 december 1987	<i>BNB</i> 1988/75	3.4.2.3
27 januari 1988	<i>BNB</i> 1988/217	2.5.4.2
17 februari 1988	<i>BNB</i> 1988/252	2.5.5
22 juni 1988	<i>BNB</i> 1988/292	3.3.2.2
15 juli 1988	<i>BNB</i> 1988/270	3.3.2.4, 3.4.1.5, 5.3.3
22 juli 1988	<i>BNB</i> 1988/271	2.3.1, 2.4.3, 2.5.1.1, 2.5.5, 4.2.1

07 september 1988	BNB 1988/298	3.3
07 september 1988	BNB 1988/319	2.3.1, 2.4.1, 2.4.3, 2.5.3, 2.6.1, 2.6.2, 3.4.3.5.3, 3.4.3.6.4, 4.2.1
12 oktober 1988	BNB 1988/324	3.3.2.5
23 november 1988	BNB 1989/29	3.3.2.2
03 mei 1989	BNB 1989/256	3.3.2.2, 3.3.2.4
11 oktober 1989	BNB 1990/87-88	3.3, 3.3.2.2, 3.3.2.5, 3.7.1.2, 3.7.3.2
20 december 1989	BNB 1990/102	3.3.2.4
17 januari 1990	BNB 1990/193	3.3.2.4
24 januari 1990	BNB 1990/287	3.3.2.5
31 januari 1990	BNB 1990/93	3.3
28 maart 1990	BNB 1990/194	2.4.2
23 mei 1990	BNB 1990/240	3.3.2.4
20 juni 1990	V-N 1990/2207, 18	2.5.3
04 juli 1990	BNB 1991/131	3.4.2.3
14 november 1990	BNB 1992/127	3.8.2.1
21 november 1990	V-N 1990/148, 29	2.5.1.2
02 oktober 1991	BNB 1991/323	3.4.3.6.4, 3.4.3.6.7
11 december 1991	BNB 1992/243	3.2.1
18 december 1991	BNB 1992/116	3.3.2.2
13 mei 1992	BNB 1992/242	2.3.1, 2.5.1.1, 3.2.2.4, 3.3.2.5, 3.7, 3.7.3, 3.7.3.2, 4.5.1, 5.4.1
10 juni 1992	BNB 1992/275	2.3.1, 2.5.1.1, 3.2.2.4, 3.3.2.5, 3.7, 3.7.3, 3.7.3.2, 14.5.1, 5.4.1
01 juli 1992	BNB 1992/306	3.3.2.4
23 september 1992	BNB 1993/193	2.3.1, 2.4.1, 2.4.3, 2.5.2.1, 2.5.3, 3.4.3.5.3, 4.2.1, 4.2.2, 4.3.3, 5.7.2
21 oktober 1992	BNB 1993/8	2.4.3, 3.3.2.4
18 november 1992	BNB 1993/40	3.3.2.4

Aangehaalde jurisprudentie

02 februari 1993	<i>NJ</i> 1993/476		3.7.3.2
21 april 1993	<i>BNB</i> 1993/184		3.3.2.2
28 september 1993	<i>NJ</i> 1994/178		3.7.3.2
02 maart 1994	<i>BNB</i> 1994/153		2.4.3
18 mei 1994	<i>BNB</i> 1994/252		2.5.2.2
29 maart 1995	<i>BNB</i> 1995/155		2.3.1, 4.2.1
23 mei 1995	<i>NJ</i> 1995/631		3.7.3.1
24 januari 1996	<i>BNB</i> 1996/138		2.5.4.1
27 maart 1996	<i>BNB</i> 1996/229		3.3.2.2
27 maart 1996	<i>BNB</i> 1996/273		3.7.3.2, 3.8.2.1
15 oktober 1996	<i>NJ</i> 1997/199		3.4.3.6.5
03 juni 1997	<i>NJ</i> 1997/657		3.7.1.1
11 juni 1997	<i>BNB</i> 1997/384		3.8.1.1, 3.8.1.2.1
26 november 1997	<i>BNB</i> 1998/29		2.4.3
22 april 1998	<i>BNB</i> 1998/201		2.3.1, 2.4.1, 2.4.3, 2.5.3, 2.6.1, 4.2.1, 4.2.2
01 juli 1998	<i>BNB</i> 1998/324		2.6.1
08 juli 1998	<i>BNB</i> 1998/326		3.8.2.2
17 augustus 1998	<i>BNB</i> 1998/329		3.4.1.2
26 augustus 1998	<i>BNB</i> 1998/350		3.2.3, 3.8.2.1
02 september 1998	<i>BNB</i> 1998/337		2.3.1, 2.4.3, 2.5.3, 2.6.1, 4.2.1
30 september 1998	<i>BNB</i> 1999/17		3.4.3.5.3
21 oktober 1998	<i>BNB</i> 1999/7		3.8.2.1
10 maart 1999	<i>BNB</i> 1999/209	ECLI:NL:HR:1999:AA2713	1.1
10 maart 1999	<i>BNB</i> 1999/308		2.3.1, 2.4.3, 2.5.2.1, 2.5.3, 4.2.1, 4.2.2, 5.5.2
23 juni 1999	<i>BNB</i> 1999/352		3.4.3.6.2
30 juni 1999	<i>BNB</i> 1999/300		4.6.1.1
22 september 1999	<i>BNB</i> 2000/122	ECLI:NL:HR:1999:AA2870	1.2, 3.4, 3.4.1.2, 3.6, 6.2.1
15 december 1999	<i>BNB</i> 2000/126		2.5.4.2
05 januari 2000	<i>BNB</i> 2000/85	ECLI:NL:HR:2000:AA4059	2.3.1, 2.5.1.1, 3.2.2.4, 3.7, 3.7.3, 4.5.1, 5.4.1

14 juni 2000	BNB 2000/299	ECLI:NL:HR:2000:AA6204	3.4.1.4, 3.4.3.6.2, 3.4.3.6.7, 3.8.1.1, 3.8.1.2.1, 3.8.1.2.4
13 september 2000	BNB 2000/348	ECLI:NL:HR:2000:AA7073	2.3.1, 2.4.3, 2.5.2.1, 2.5.5, 4.2.1
06 december 2000	BNB 2001/191	ECLI:NL:HR:2000:AA8852	2.5.5
03 januari 2001	BNB 2001/193	ECLI:NL:HR:2001:AA9242	2.4.3
26 juni 2001		ECLI:NL:HR:2001:ZD2493	3.4.1.4, 3.4.3.4, 3.5.1
13 juli 2001	BNB 2001/325	ECLI:NL:HR:2001:AB2596	3.4.3.6.4
13 november 2001	NJ 2002/221	ECLI:NL:HR:2001:AD4466	1.1, 2.2.2, 4.4.2, 4.4.2.1, 5.7.1, 6.4.1
20 november 2001	NJ 2003/362	ECLI:NL:HR:2001:AB2809	5.5.5
08 februari 2002	BNB 2002/150	ECLI:NL:HR:2002:AD9105	2.3.1, 2.4.1, 2.4.3, 2.5.2.1, 2.5.3, 2.5.5, 3.4.3.5.3, 4.2.1, 4.3.3
08 maart 2002	BNB 2002/223	ECLI:NL:HR:2002:AD9880	3.3.2.2
03 mei 2002	BNB 2002/230	ECLI:NL:HR:2002:AE2262	3.4.1.4, 3.4.3.6.2, 3.4.3.6.7, 3.8.1.2.1
04 oktober 2002	BNB 2003/84	ECLI:NL:HR:2002:AE8365	2.6.2, 3.4.1.4, 3.8.1.2.1, 4.6.1.1
11 oktober 2002	BNB 2003/4	ECLI:NL:HR:2002:AE8730	3.4.3.5.3, 3.4.3.6.4
20 december 2002	BNB 2003/95	ECLI:NL:HR:2002:AF2262	3.8.1.2.1, 3.8.3, 4.3.3, 4.6.1.1, 6.5.1.1
20 december 2002	BNB 2003/101	ECLI:NL:HR:2002:AE4369	2.5.3
31 januari 2003	BNB 2003/124	ECLI:NL:HR:2003:AE8092	3.4.3.6.4, 3.8.1.2.1, 3.8.1.2.3, 3.8.1.2.4, 3.8.1.3
25 maart 2003	NJ 2003/552	ECLI:NL:HR:2003:AE9049	3.4.3.6.1, 3.4.3.6.5, 3.4.3.6.6
11 april 2003	BNB 2003/264	ECLI:NL:HR:2003:AE3220	3.4.1.2, 3.8.2.2

Aangehaalde jurisprudentie

12 september 2003	<i>BNB</i> 2004/75	ECLI:NL:HR:2003:AE4480	2.3.1, 2.4.1, 2.5.3, 3.4.3.6.4, 4.2.1, 4.3.3, 6.5.1.1
28 november 2003	<i>BNB</i> 2004/79	ECLI:NL:HR:2003:AN9071	2.4.3, 3.3.2.4
23 december 2003	<i>BNB</i> 2004/180	ECLI:NL:HR:2003:AL6161	3.2.1, 3.2.3
13 februari 2004	<i>BNB</i> 2004/160	ECLI:NL:HR:2004:AO3643	3.4.3.6.4, 3.4.3.6.7, 3.8.1.2.1, 3.8.1.2.4
09 maart 2004	<i>NJ</i> 2004/675	ECLI:NL:HR:2004:AO1490	3.4.3.5.5, 3.7.3.1, 5.5.5
11 mei 2004	<i>NJ</i> 2004/606	ECLI:NL:HR:2004:AO5690	1.1
28 mei 2004	<i>BNB</i> 2004/249	ECLI:NL:HR:2004:AP0228	2.5.2.1, 2.5.2.2
17 december 2004	<i>BNB</i> 2005/82	ECLI:NL:HR:2004:AR7759	3.2.1
17 december 2004	<i>BNB</i> 2005/105	ECLI:NL:HR:2004:AP5230	3.8.1.2.2, 3.8.3, 4.6.1.1
08 februari 2005		ECLI:NL:HR:2005:AR3719	1.1, 2.2.2, 3.4.3.5.2, 4.4.2, 4.4.2.1
06 september 2005	<i>NJ</i> 2006/50	ECLI:NL:HR:2005:AT2760	3.4.3.6.1
11 november 2005	<i>BNB</i> 2006/147	ECLI:NL:HR:2005:AU6018	2.3.1, 2.5.2.1, 2.5.3, 2.5.4.1, 4.2.1
10 januari 2006		ECLI:NL:HR:2006:AU7135	3.7.1.1
04 april 2006	<i>NJ</i> 2007/144	ECLI:NL:HR:2006:AU4664	3.7.3.1
20 juni 2006	<i>NJ</i> 2006/358	ECLI:NL:HR:2006:AV8241	3.4.3.6.4
12 september 2006	<i>NJ</i> 2007/410	ECLI:NL:HR:2006:AX3752	1.3
01 december 2006	<i>BNB</i> 2007/151	ECLI:NL:HR:2006:AU7741	3.3.2.4, 3.4.1.5
19 december 2006		ECLI:NL:HR:2006:AY8984-85	4.4.1
30 maart 2007	<i>BNB</i> 2007/242	ECLI:NL:HR:2007:BA1792	4.4.1
24 april 2007	<i>NJ</i> 2007/544	ECLI:NL:HR:2007:AZ8783	3.4.3.5.1
15 juni 2007	<i>BNB</i> 2007/251	ECLI:NL:HR:2007:BA7184	3.7.1.2, 3.7.3.2
22 juni 2007	<i>BNB</i> 2007/292	ECLI:NL:HR:2007:BA7728	3.4.3.1, 3.4.3.5.3, 3.4.3.6
04 september 2007		ECLI:NL:HR:2007: BA5810	3.4.1.3, 3.4.3.5.2
18 januari 2008	<i>BNB</i> 2008/165	ECLI:NL:HR:2008:BC1962	3.3.2.4
26 februari 2008	<i>NJ</i> 2008/148	ECLI:NL:HR:2008:BC0813	3.7.3.1
29 februari 2008	<i>BNB</i> 2008/156	ECLI:NL:HR:2008:BC5346	3.4.1.5, 3.4.3.6.2, 3.4.3.6.4, 3.4.3.6.7, 3.8.1.2.1, 3.8.1.2.4

14 maart 2008	BNB 2008/144	ECLI:NL:HR:2008:AU0837	3.3.2.5
25 april 2008	BNB 2008/175	ECLI:NL:HR:2008:BD0469	3.3.2.2
29 april 2008		ECLI:NL:HR:2008:BB8977	3.4.3.6.4, 3.4.3.6.6, 3.4.3.6.8
19 december 2008	BNB 2009/201	ECLI:NL:HR:2008:BD0191	3.4
23 januari 2009	BNB 2009/80	ECLI:NL:HR:2009: BD3566	3.4.1.5, 3.8.1.2.1, 3.8.1.3
27 januari 2009		ECLI:NL:HR:2009:BG3502	3.2.2.2
13 februari 2009	BNB 2009/114	ECLI:NL:HR:2009:BH2586	3.4.1.5
21 april 2009	NJ 2009/210	ECLI:NL:HR:2009:BH2684	3.4.3.5.1
30 oktober 2009	BNB 2010/47	ECLI:NL:HR:2009:BH1083	3.8.2.1, 3.8.2.2
30 oktober 2009	BNB 2010/49	ECLI:NL:HR:2009:BK1488	3.8.2.2, 3.8.3, 4.2.1, 4.2.2, 4.6.2.1, 5.4.1, 5.7.2
13 november 2009	BNB 2010/24	ECLI:NL:HR:2009:BG5866	2.5.4.1
26 februari 2010	BNB 2010/137	ECLI:NL:HR:2010:BL5597	2.5.1.1
07 mei 2010	BNB 2010/256	ECLI:NL:HR:2010:BM3280	3.8.2.2
09 juli 2010	BNB 2010/294	ECLI:NL:HR:2010:BN0631	3.7.1.2
13 augustus 2010	BNB 2010/295	ECLI:NL:HR:2010:BJ4919	2.5.5
13 augustus 2010	BNB 2010/296	ECLI:NL:HR:2010:BN3830	3.4.1.3, 3.8.1.2.1, 3.8.1.2.2
14 september 2010	NJ 2010/503	ECLI:NL:HR:2010:BM8062	3.4.1.3, 3.4.3.5.2
14 september 2010		ECLI:NL:HR:2010:BM7500	3.4.3.5.5
15 oktober 2010	BNB 2011/9	ECLI:NL:HR:2010:BO0404	3.4.3.6.4
15 oktober 2010	BNB 2011/12	ECLI:NL:HR:2010:BO0402	2.5.1.2
03 december 2010	BNB 2011/59	ECLI:NL:HR:2010:BO5989	3.4.1.3, 3.4.3.5.3, 3.4.3.6.4, 3.4.3.6.7, 3.8.1.2.1, 3.8.1.2.2
14 december 2010	NJ 2011/313	ECLI:NL:HR:2010:BO2966	3.4.3.6.1
01 februari 2011	NJ 2011/394	ECLI:NL:HR:2011:BM9102	3.2.2.2
04 februari 2011	BNB 2011/108	ECLI:NL:HR:2011:BL7975	2.5.1.1
15 april 2011	BNB 2011/206	ECLI:NL:HR:2011:BN6324	3.3.2.4
15 april 2011	BNB 2011/207	ECLI:NL:HR:2011:BN6350	3.3.2.4
29 april 2011	BNB 2011/249	ECLI:NL:HR:2011:BN9685	3.4
10 juni 2011	BNB 2011/224	ECLI:NL:HR:2011:BQ7628	3.4.2.3
05 juli 2011	NJ 2011/323	ECLI:NL:HR:2011:BP3746	3.2.1
12 juli 2011		ECLI:NL:HR:2011:BQ3673	3.2.1

Aangehaalde jurisprudentie

23 september 2011	BNB 2011/262	ECLI:NL:HR:2011:BT2215	3.4.1.5
30 september 2011	BNB 2012/13	ECLI:NL:HR:2011:BT5846	3.4.3.6.4, 3.8.1.2.1, 3.8.1.2.3, 3.8.1.3
28 oktober 2011	BNB 2012/25	ECLI:NL:HR:2011:BN7194	2.4.1, 2.5.1.1
20 december 2011		ECLI:NL:HR:2011:BQ2472	3.4.3.6.4
10 februari 2012	BNB 2012/127	ECLI:NL:HR:2012:BK1057	2.5.3, 5.5.3
02 maart 2012	BNB 2012/123	ECLI:NL:HR:2012:BP3858	2.3.1, 2.4.1, 2.4.3, 2.5.1.1, 2.5.3, 2.5.5, 3.2.2.4, 3.7, 3.7.3, 4.5.1, 5.4.1
06 maart 2012	NJ 2012/176	ECLI:NL:HR:2012:BQ8596	1.1, 2.2.2, 2.4.1, 3.4.3.5.2, 4.3.3, 4.4.2, 4.4.2.1, 4.4.2.3, 5.7.1, 6.4.1, 6.5.1.1
20 maart 2012		ECLI:NL:HR:2012:BV2954	3.4.3.6.4
22 juni 2012	BNB 2012/227	ECLI:NL:HR:2012:BV0663	3.8.2.2
11 januari 2013	BNB 2013/63	ECLI:NL:HR:2013:BY8091	2.3.1, 2.4.3, 2.5.1.1, 2.5.3, 2.5.5, 3.4.3.5.3, 4.2.1, 4.3.3
19 april 2013	BNB 2013/156	ECLI:NL:HR:2013:BW7156	2.5.4, 2.6.2, 4.3.3, 5.4.1
31 mei 2013	BNB 2013/192	ECLI:NL:HR:2013:BY7673	3.4.3.6.4
28 juni 2013	BNB 2013/207	ECLI:NL:HR:2013:63	3.4.1.2, 3.4.3.6.4
12 juli 2013	BNB 2013/200	ECLI:NL:HR:2013:32	2.5.1.1, 2.5.3, 2.6.2, 4.3.3, 5.4.1
25 oktober 2013	BNB 2013/252	ECLI:NL:HR:2013:971	3.2.2.3, 3.2.3
19 november 2013		ECLI:NL:HR:2013:1357	2.6.2
11 juli 2014	BNB 2014/223	ECLI:NL:HR:2014:1623	2.5.3
02 september 2014	NJ 2014/395	ECLI:NL:HR:2014:2574	5.4.2, 6.3.2.2
07 november 2014	BNB 2015/57	ECLI:NL:HR:2014:3117	3.3.2.4
20 maart 2015	BNB 2015/173	ECLI:NL:2015:643	1.1, 3.3.2.4
10 april 2015	BNB 2015/135	ECLI:NL:HR:2015:844	3.7.1.2, 3.7.3.2, 4.5.1
29 mei 2015	BNB 2015/146	ECLI:NL:HR:2015:1360	3.4

Conclusies A-G

<i>Datum</i>	<i>Bron</i>	<i>ECLI</i>	<i>Paragraaf</i>
23 juni 1976	BNB 1976/199		5.3.3
05 oktober 1983	BNB 1984/168		3.4.2.3
02 maart 1984	BNB 1984/268		2.4.1, 5.3.1, 5.5.2, 5.5.4
26 november 1986	BNB 1987/305		4.3.2
21 juli 1987	BNB 1987/272		4.6.2.1
29 november 1988	NJ 1989/682		3.2.1
03 juni 1997	NJ 1997/657		3.7.1.1
06 juni 2000		ECLI:NL:PHR:2000:AA8852	2.4.1, 4.2.2, 5.5.2, 5.5.4
20 juni 2000		ECLI:NL:PHR:2001:AA9242	2.4.3
13 december 2001		ECLI:NL:PHR:2002:AD8503	3.4.3.6.3
02 mei 2002		ECLI:NL:PHR:2003:AE4480	1.2, 3.4.3.6.7
21 augustus 2002		ECLI:NL:PHR:2003:AE8092	3.4, 3.8.1.2
30 juni 2003		ECLI:NL:PHR:2004:AI0755	2.5.1.1
16 oktober 2003		ECLI:NL:PHR:2004:AN8721	2.5.1.1
23 december 2003		ECLI:NL:PHR:2004:AO1490	1.1, 3.7.3.1
04 maart 2004		ECLI:NL:PHR:2004:AP5230	4.6.1.1
05 oktober 2004		ECLI:NL:PHR:2005:AR3719	4.4.2.3
28 april 2005		ECLI:NL:PHR:2006:AT7227	2.4.1, 4.5.1
17 mei 2005		ECLI:PHR:2005:AT5834	3.4.3.5.5
16 februari 2006		ECLI:NL:PHR:2006:AV4976	2.5.4.4
07 maart 2006		ECLI:NL:PHR:2006:AV4871	3.4.3.6.1
13 februari 2007		ECLI:NL:PHR:2007:AZ8783	3.4.3.5.1, 3.4.3.5.2, 3.4.3.6.4
22 mei 2007		ECLI:NL:PHR:2007:BA5810	3.4.1.3, 3.4.3.5.2
16 mei 2008		ECLI:NL:PHR:2009:BD3565	3.8.1.2.1
17 juli 2008		ECLI:NL:PHR:2009:BD9223	2.5.1.1
30 december 2008		ECLI:NL:PHR:2009:BH1083	3.8.2.2
27 januari 2009		ECLI:NL:PHR:2009:BH1472	3.4.3.5.2
11 mei 2009	BNB 2010/236		2.5.4.1
22 juni 2009		ECLI:NL:PHR:2010:BJ4914	2.5.4
05 februari 2010		ECLI:NL:PHR:2010:BL6471	4.5.1
08 juni 2010		ECLI:NL:PHR:2010:BM8062	3.4.1.3, 3.4.3.6.4
08 juli 2010		ECLI:NL:PHR:2011:BN6299	2.5.4
11 augustus 2010		ECLI:NL:PHR:2011:BN7194	2.4.1, 2.5.1.1, 2.5.4

Aangehaalde jurisprudentie

09 november 2010	ECLI:NL:PHR:2011:BO4512	3.4.3.6.4, 3.4.3.6.6
24 mei 2011	ECLI:NL:PHR:2011:BQ6700	2.4.1
07 juni 2011	ECLI:NL:PHR:2012:BQ8596	2.5.5, 3.4.3.5.2, 3.4.3.6.8, 4.4.2.1
04 oktober 2011	ECLI:NL:PHR:2012:BT7075	4.4.2.1
27 mei 2014	ECLI:NL:PHR:2014:1416	6.3.2.2, 6.4.1
09 juli 2014	ECLI:NL:PHR:2014:1634	2.5.4
09 december 2014	ECLI:NL:PHR:2014:2838	3.4.3.5.2, 4.4.2.1
06 oktober 2015	ECLI:NL:PHR:2015:2327	2.4.2, 3.4.3.6.6, 4.4.2.2, 6.4.1
25 augustus 2016	ECLI:NL:PHR:2016:897	2.4.3, 2.5.4.3, 2.6, 3.8.1.2.1, 4.4.1

Uitspraken Gerechtshoven

<i>Datum</i>	<i>Hof</i>	<i>Bron/ECLI</i>	<i>Paragraaf</i>
23 juni 1961	's-Gravenhage	BNB 1962/57	5.3.3
24 oktober 1962	's-Gravenhage	BNB 1963/36	5.3.3
04 maart 1977	's-Gravenhage	BNB 1978/206	5.3.3
21 september 1978	's-Gravenhage	BNB 1979/329	5.3.3
27 februari 1979	's-Gravenhage	BNB 1980/147	3.4.2.3
12 maart 1985	Amsterdam	BNB 1986/343	2.4.1
14 mei 1986	's-Gravenhage	FED 1987/360	2.4.3, 2.5.6
31 oktober 1986	Leeuwarden	V-N 1987/2559, 3	2.5.2.2, 2.5.6
13 mei 1987	Amsterdam	FED 1988/211	2.5.2.2
26 januari 1988	Amsterdam	BNB 1991/107	1.3
10 februari 1988	's-Gravenhage	BNB 1990/195	2.5.1.2
15 juni 1988	's-Hertogenbosch	V-N 1988/3155, 30	2.5.3
20 juni 1989	Amsterdam	BNB 1991/95	1.3
17 februari 1994	Amsterdam	BNB 1995/235	4.6.2.1
08 maart 1994	's-Gravenhage	BNB 1995/158	2.5.3
19 april 1996	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:1996:AA4658	2.4.3
02 december 1997	Arnhem	BNB 2000/19	2.5.3, 2.5.4.3, 5.5.3
17 februari 1998	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:1998:AA1088	2.6.1
15 oktober 1998	's-Hertogenbosch	V-N 1999/31.4	2.5.3
26 februari 1999	Amsterdam	BNB 2000/196	2.5.6
20 januari 2000	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2000:AA7784	2.5.4.6
18 augustus 2000	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2000:AA7112	2.4.1

04 oktober 2000	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2000:AA7649	3.4.2.3
30 november 2000	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2000:AA9159	3.4.2.3
31 januari 2001	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2001:AB0430	2.5.3
01 maart 2001	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2001:AB0617	2.4.1
30 maart 2001	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2001:AB1528	3.4.2.4
28 juni 2001	's-Gravenhage	BNB 2004/264	2.5.3
16 oktober 2001	's-Gravenhage	ECLI:NL:GHSGR:2001:AV5860	4.6.1.1
19 juli 2002	Leeuwarden	ECLI:NL:GHLEE:2002:AE5797	2.1
20 december 2002	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2002:AF3880	3.4.2.3
02 januari 2003	Leeuwarden	ECLI:NL:GHLEE:2003:AF2744	2.4.1, 2.5.3
11 februari 2003	's-Gravenhage	BNB 2007/77	2.5.3
20 augustus 2003	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2003:AJ6870	2.5.1.2, 2.5.4.1, 2.5.6, 4.6.2.1
05 november 2003	Amsterdam	BNB 2006/131	1.3
07 november 2003	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2003:AO9855	4.4.2.3
25 november 2003	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2003:AN9010	3.4.3.5.5, 4.4.1, 4.4.2.3, 6.3.2.2
19 december 2003	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2003:AO1283	1.3
19 december 2003	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2003:AO1278	3.4.3.6.2
22 januari 2004	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2004:AO5590	4.5.1
23 januari 2004	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2004:AO3462	3.4.2.3
06 februari 2004	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2004:AP2819	2.6.1
21 april 2004	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2004:AO8472	3.4.2.3
20 mei 2004	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2004:AP1452	3.4.2.3
02 juni 2004	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2004:AP8403	3.7.1.2
17 juni 2004	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2004:AQ9819	3.4.2.3
24 juni 2004	's-Gravenhage	ECLI:NL:GHSGR:2004:AP6080	2.4.1
14 juli 2004	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2004:AQ8939	2.5.1.2
07 september 2004	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2004:AR7041	3.4.3.6.4
26 oktober 2004	's-Gravenhage	ECLI:NL:GHSGR:2004:AR5377	2.5.3
01 maart 2005	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2005:AT5340	2.5.4.1, 2.5.6
11 maart 2005	Amsterdam	V-N 2005/40.6	3.4.1.3
15 maart 2005	's-Gravenhage	ECLI:NL:GHSGR:2005:AT4336	2.6.1
27 april 2005	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2005:AT6084	4.5.1
30 mei 2005	's-Hertogenbosch	BNB 2007/274	2.5.6
27 juni 2005	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2005:AT8714	2.6.1
29 juli 2005	Arnhem	V-N 2005/38.4	2.5.1.1
11 augustus 2005	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2005:AU1298	2.5.4.1
26 oktober 2005	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2005:AW5505	2.5.1.3

Aangehaalde jurisprudentie

06 januari 2006	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2006:AU9261/66	3.4.3.6.4, 3.4.3.6.6, 3.4.3.6.8, 6.5.1.1
09 februari 2006	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2006:AV6382	3.4.3.6.4
20 maart 2006	Amsterdam	BNB 2008/249	1.3, 2.5.1.1
31 maart 2006	Leeuwarden	V-N 2006/34.8	4.6.1.1
18 mei 2006	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2006:AX2429	2.5.3, 2.5.4.3, 2.5.4.5, 5.5.3
17 augustus 2006	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2006:BA4961	3.4.2.3
25 augustus 2006	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2006:AZ1919	3.4.3.5.5
20 september 2006	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2006:AZ0489	2.6.1
14 november 2006	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2006:AZ2568	3.4.3.6.4, 3.4.3.6.7
21 februari 2007	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2007:BB4625	2.5.3
30 maart 2007	Leeuwarden	ECLI:NL:GHLEE:2007:BA2134	3.4.3.6.4
17 april 2007	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2007:BA3970	3.4.2.3
25 april 2007	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2007:BA6625	2.5.1.1, 2.5.1.2, 2.5.3, 2.5.4.5
11 mei 2007	Leeuwarden	ECLI:NL:GHLEE:2007:BA5194	3.4.2.3
08 juni 2007	Leeuwarden	ECLI:NL:GHLEE:2007:BA7115	3.4.2.3
29 augustus 2007	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2007:BB3520	2.5.2.2
04 september 2007	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2007:BB4903	3.4.1.5
26 september 2007	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2007:BC0094	3.4.2.3
27 november 2007	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2007:BB9424	3.4.3.6.4
12 december 2007	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2007:BC4176	2.5.1.3, 2.5.3, 4.5.1
21 januari 2008	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2008:BC3261	3.7.3.2
18 maart 2008	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2008:BC7234	2.2.2, 3.4.3.5.5, 4.4.2.3
08 april 2008	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2008:BD3367	3.4.3.5.3
22 april 2008	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2008:BD5025	3.4.2.4
27 mei 2008	's-Gravenhage	ECLI:NL:GHSGR:2008:BD5869	2.4.1
15 juli 2008	Arnhem	BNB 2011/49	1.3
27 juli 2008	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2008:BD5964	3.4.3.6.7
22 oktober 2008	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2008:BG1767	2.5.2.2, 2.5.4.6
04 november 2008	's-Gravenhage	ECLI:NL:GHSGR:2008:BG4774	3.4.3.6.2
10 december 2008	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2008:BG9274	2.4.3, 2.5.1.1
12 februari 2009	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2009:BH5916	3.4.2.3
04 maart 2009	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2009:BH8261	6.7
04 maart 2009	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2009:BH5081	2.6, 3.4.3.6.4, 4.4.1, 4.4.2.1, 4.4.2.3

17 maart 2009	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2009:BH7812	3.4.2.3
07 april 2009	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2009:BI1452	2.5.1.2, 2.5.2.2, 2.5.4.5
15 april 2009	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2009:BJ3205	3.4.2.3
03 juni 2009	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2009:BI7464	3.4.2.4
24 september 2009	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2009:BJ9560	3.4.3.6.4
25 september 2009	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2009:BK5480	3.4.3.5.3
13 oktober 2009	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2009:BJ9995	3.4.3.6.6
22 oktober 2009	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2009:BK1476	2.5.2.2, 2.5.4.1
22 oktober 2009	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2009:BK6509	3.4.3.6.4
18 december 2009	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2009:BL8895	3.4
22 december 2009	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2009:BK8679	2.4.1
22 december 2009	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2009:BK8683	3.4.3.6.4
14 januari 2010	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2010:BL1525	3.4.2.3
10 april 2010	Leeuwarden	ECLI:NL:GHLEE:2010:BM3999	2.5.1.1
13 april 2010	Leeuwarden	ECLI:NL:GHLEE:2010:BM1685	3.4.1.3
04 mei 2010	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2010:BM3219	5.4.2, 6.3.2.2
17 juni 2010	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2010:BM8194	4.4.2.3
18 juni 2010	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2010:BN5544	3.4.1.3
01 juli 2010	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2010:BN2346	2.5.2.2, 2.5.3
21 september 2010	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2010:BN8339	3.4.3.6.4
24 september 2010	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2010:BP4015	3.4.2.3
02 november 2010	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2010:BO4476	2.5.2.2, 2.5.3, 2.5.4.6
30 november 2010	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2010:BO7635	3.8.2.1
23 december 2010	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2010:BP6147	3.4.3.6.4
20 januari 2011	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2011:BP4630	3.4.2.3
15 februari 2011	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2011:BP5779	3.4.3.6.4
03 mei 2011	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2011:BQ5199	3.7.1.2
13 mei 2011	's-Gravenhage	ECLI:NL:GHSGR:2011:BU5008	3.4.3.6.4
15 juni 2011	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2011:BQ9236	3.4.2.3
07 juli 2011	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2011:BR0740	2.2.2, 4.4.2.3
16 augustus 2011	's-Gravenhage	ECLI:NL:GHSGR:2011:BT6259	2.5.2.2
13 oktober 2011	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2011:BV3044	3.4.3.6.4
11 oktober 2011	Leeuwarden	ECLI:NL:GHLEE:2011:BT7472	3.4.3.6.4
23 december 2011	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2011:BU9237	3.4.3.5.2, 5.4.2
27 december 2011	's-Gravenhage	ECLI:NL:GHSGR:2011:BV0160	2.4.3
19 april 2012	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2012:BW4432/36	4.3.3, 4.4.2.3, 6.4.1, 6.4.2, 6.5.2
24 april 2012	Arnhem	ECLI:NL:GHARN:2012:BW5519	3.7.3.2
14 juni 2012	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2012:BX0221	2.5.3, 2.6.1

Aangehaalde jurisprudentie

26 juni 2012	's-Gravenhage	ECLI:NL:GHSGR:2012:BX2353	3.7.3.2
02 augustus 2012	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2012:BX4437	2.5.1.1
20 februari 2013	's-Gravenhage	ECLI:NL:GHDHA:2013:BZ6585	3.4.3.6.6
28 februari 2013	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ4642	2.5.1.1, 2.5.1.3
01 maart 2013	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2013:BZ4338	2.5.3, 2.5.4.4, 2.5.6
07 maart 2013	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ4633	2.5.1.2, 2.5.2.2, 2.5.3, 2.5.4.4
05 april 2013	's-Gravenhage	ECLI:NL:GHDHA:2013:BZ9366	2.5.1.3
23 juli 2013	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2013:3386	3.7.3.2
22 oktober 2013	Arnhem-Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2013:7970	2.5.2.2
12 december 2013	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2013:4634	2.5.3
25 maart 2014	Arnhem-Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2014:2689	4.6.1.1
07 mei 2014	's-Gravenhage	ECLI:NL:GHDHA:2014:1717	4.5.1
08 mei 2014	Arnhem-Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2014:3673	3.4.1.3
20 mei 2014	Arnhem-Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2014:4222	2.5.2.2
25 juni 2014	's-Gravenhage	ECLI:NL:GHDHA:2014:2182	2.5.3
26 augustus 2014	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2014:2963	1.1, 2.2.2, 4.4.2.3, 5.7.2, 6.4.2, 6.5.1.1
23 september 2014	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2014:3755	1.1, 2.2.2, 2.5.4.6, 3.4.3.6.6, 4.4.2.3, 5.7.2, 6.4.2
17 februari 2015	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2015:481	3.2.2.2
05 maart 2015	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:GHSHE:2015:723	2.5.1.3, 2.5.3, 2.5.4.5
27 mei 2015	Arnhem-Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2015:3787	3.4.3.6.4
08 oktober 2015	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2015:4098	2.4.3, 2.5.1.3, 2.5.2.1, 2.5.2.2, 2.5.3, 2.5.4.3, 5.5.3, 6.4.2
10 november 2015	Arnhem-Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2015:8428	2.5.3
23 november 2015	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2015:4880	4.4.2.3
14 april 2016	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2016:2260	4.4.2.3, 6.4.2, 6.5.2

Uitspraken Rechtbanken

<i>Datum</i>	<i>Rechtbank</i>	<i>Bron/ECLI</i>	<i>Paragraaf</i>
13 september 2005	Zwolle-Lelystad	ECLI:NL:RBZLY:2005:AU2558	1.1, 2.2.2, 3.4.3.1, 4.1, 4.4.2.3, 5.5.1, 5.5.2

19 juli 2006	Breda	ECLI:NL:RBBRE:2006:AY5715	2.5.4.1
20 november 2006	Breda	NTFR 2007/1043	2.5.3, 2.5.4.3, 5.5.3
05 januari 2007	Arnhem	ECLI:NL:RBARN:2007:BF2118	2.6.1
27 februari 2007	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:RBSHE:2007:AZ9322	4.4.2.3
17 april 2007	's-Gravenhage	ECLI:NL:RBGR:2007:BC9795	2.4.3
24 april 2007	Haarlem	ECLI:NL:RBHAA:2007:BA6565	2.5.4.1, 4.5.1
04 oktober 2007	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:RBSHE:2007:BB4747	3.4.3.6.6, 3.5.2
25 oktober 2007	Zwolle-Lelystad	ECLI:NL:RBZLY:2007:BB7372	4.4.2.3
26 oktober 2007	's-Gravenhage	ECLI:NL:RBGR:2007:BC3964	3.4.3.5.5
23 november 2007	Haarlem	ECLI:NL:RBHAA:2007:BC6874	2.4.2
17 januari 2008	Arnhem	ECLI:NL:RBARN:2008:BH2846	2.5.3
11 april 2008	Groningen	ECLI:NL:RBGRO:2008:BC9320	1.1, 2.2.2, 2.4.1, 4.4.2.3
14 april 2008	Breda	ECLI:NL:RBBRE:2008:BD1204	4.5.1
15 mei 2008	's-Gravenhage	ECLI:NL:RBGR:2008:BD2704	3.4.3.5.5
01 juli 2008	's-Hertogenbosch	ECLI:NL:RBSHE:2008:BD5788	3.4.3.5.2, 5.4.2
23 juli 2008	Haarlem	ECLI:NL:RBHAA:2008:BD8934	4.5.1
27 augustus 2008	Arnhem	ECLI:NL:RBARN:2008:BG5994	2.5.3
01 september 2008	Breda	ECLI:NL:RBBRE:2008:BK9160	2.5.2.2, 2.5.3, 2.5.4.5, 2.5.4.6
01 september 2008	's-Gravenhage	ECLI:NL:RBGR:2008:BN7692	2.4.3
09 oktober 2008	Amsterdam	ECLI:NL:RBAMS:2008:BF8876	2.6.2, 4.4.2.3
25 november 2008	Breda	ECLI:NL:RBBRE:2008:BH2916	2.4.1, 2.5.4.6
14 januari 2009	Haarlem	ECLI:NL:RBHAA:2009:BH0107	2.5.3
23 juni 2009	Arnhem	ECLI:NL:RBARN:2009:BM2367	2.4.1
26 juni 2009	Utrecht	ECLI:NL:RBUTR:2009:BJ2558	3.4.3.6.6, 4.4.2.3
14 augustus 2009	Haarlem	ECLI:NL:RBHAA:2009:BJ7601	2.4.2
23 september 2009	Zutphen	ECLI:NL:RBZUT:2009:BF1963	3.4.3.5.5
15 december 2009	Arnhem	ECLI:NL:RBARN:2009:BM0914	2.5.3
18 maart 2010	's-Gravenhage	ECLI:NL:RBGR:2010:BL9983	2.4.1
27 april 2010	's-Gravenhage	ECLI:NL:RBGR:2010:BM7395	2.4.3, 2.5.4.5
08 maart 2011	Haarlem	ECLI:NL:RBHAA:2011:BQ1297	2.5.2.2, 2.5.3, 2.5.4.4
24 maart 2011	Arnhem	ECLI:NL:RBARN:2011:BP8954	2.5.3, 2.5.4.3, 5.5.3
20 april 2011	Breda	ECLI:NL:RBBRE:2011:BR1484	6.7
05 juli 2011	Zutphen	ECLI:NL:RBZUT:2011:BR0343	3.4.3.6.4
28 juli 2011	's-Gravenhage	ECLI:NL:RBGR:2011:BT2407	6.7
28 juli 2011	's-Gravenhage	ECLI:NL:RBGR:2011:BT2235	6.7

Aangehaalde jurisprudentie

09 augustus 2011	Utrecht	ECLI:NL:RBUTR:2011:BR4485	3.5.2
12 oktober 2011	Haarlem	ECLI:NL:RBHAA:2011:BV3499	2.5.3, 2.5.4.3, 5.5.3
06 maart 2012	Dordrecht	ECLI:NL:RBDOR:2012:BV8599	3.4.3.6.4
19 april 2012	Haarlem	ECLI:NL:RBHAA:2012:BW3602	2.5.3, 2.5.4.3, 5.5.3
13 juli 2012	's-Gravenhage	ECLI:NL:RBSGR:2012:BX7876	2.5.3, 3.2.3
13 augustus 2013	Oost-Brabant	ECLI:NL:RBOBR:2013:4422	3.4.3.6.6, 4.4.1, 4.4.2.3
15 augustus 2013	Gelderland	ECLI:NL:RBGEL:2013:2407	2.2.2, 4.4.2.3
22 augustus 2013	's-Gravenhage	ECLI:NL:RBDHA:2013:11083	2.4.3
06 november 2013	Noord-Holland	ECLI:NL:RBNHO:2013:11321	2.4.3, 2.5.3, 2.5.4.3, 5.5.3
22 november 2013	Oost-Brabant	ECLI:NL:RBOBR:2013:6490	2.2.2, 3.4.3.6.6, 4.4.2.3
16 december 2013	Overijssel	ECLI:NL:RBOVE:2013:3344	2.2.2, 4.4.2.3
18 april 2014	Midden-Nederland	ECLI:NL:RBMNE:2014:1493	3.4.3.6.4
29 januari 2015	Gelderland	ECLI:NL:RBGEL:2015:457	2.5.3
08 oktober 2015	Zeeland-West-Brabant	ECLI:NL:RBZWB:2015:6530	2.5.3, 2.5.4.3, 5.5.3

Uitspraken Centrale Raad van Beroep

<i>Datum</i>	<i>ECLI</i>	<i>Paragraaf</i>
12 april 2001	ECLI:NL:CRVB:2001:AB1661	5.4.2
21 februari 2002	ECLI:NL:CRVB:2002:AE0496	5.4.2
24 februari 2005	ECLI:NL:CRVB:2005:AS8886	5.4.2
28 april 2005	ECLI:NL:CRVB:2005:AT5471	5.4.2
02 juni 2005	ECLI:NL:CRVB:2005:AT8226	5.4.2
09 juni 2005	ECLI:NL:CRVB:2005:AT8232	5.4.2
14 juli 2005	ECLI:NL:CRVB:2005:AT9928	5.4.2, 5.5.1
21 juli 2005	ECLI:NL:CRVB:2005:AU1140	5.4.2
28 juli 2005	ECLI:NL:CRVB:2005:AU0333	5.4.2
01 september 2005	ECLI:NL:CRVB:2005:AU2426	5.4.2
22 september 2005	ECLI:NL:CRVB:2005:AU4328	5.4.2
20 oktober 2005	ECLI:NL:CRVB:2005:AU5182	5.4.2, 5.5.2
20 oktober 2005	ECLI:NL:CRVB:2005:AU5604	5.4.2, 5.5.2
03 november 2005	ECLI:NL:CRVB:2005:AU5938	5.4.2, 5.5.2
26 januari 2006	ECLI:NL:CRVB:2006:AV2581	5.4.2
09 augustus 2006	ECLI:NL:CRVB:2006:AY6124	5.4.2
11 januari 2007	ECLI:NL:CRVB:2007:AZ7179	5.4.2
20 november 2008	ECLI:NL:CRVB:2008:BG5599	5.4.2
18 maart 2010	ECLI:NL:CRVB:2010:BL9569	5.4.2

16 april 2010	ECLI:NL:CRVB:2010:BM3433	5.4.2
12 augustus 2011	ECLI:NL:CRVB:2011:BR5046	5.4.2

Arresten Europees Hof voor de Rechten van de Mens

<i>Datum</i>	<i>Bron</i>	<i>Paragraaf</i>
28 juni 2011	AB 2012/15	5.5.5
25 juli 2013	H&I 2013/87	5.5.3

Arresten Hof van Justitie van de Europese Unie

<i>Datum</i>	<i>Bron</i>	<i>Paragraaf</i>
21 februari 2006	BNB 2006/170	5.5.3

Duitse Jurisprudentie

<i>Datum</i>	<i>Instantie</i>	<i>Paragraaf</i>
16 mei 1984	Bundesgerichtshof - 2 StR 525/83	5.6.1
08 augustus 1985	Bundesgerichtshof - 2 ARs 223/85	5.6.1
05 maart 1986	Bundesgerichtshof - 2 StR 666/85	3.4.3.5.2, 5.6.1
19 december 1990	Bundesgerichtshof - 3 StR 90/90	5.6.1
15 november 1994	Bundesgerichtshof - 5 StR 237/94	5.6.1
10 november 1999	Bundesgerichtshof - 5 StR 221/99	2.5.7, 5.6.1
23 februari 2000	Bundesgerichtshof - StR 570/99	5.6.1
29 januari 2008	Bundesfinanzhof - VIII B 37/07	5.6.1
16 december 2009	Bundesgerichtshof - 1 StR 491/09	5.6.1
16 juni 2011	Bundesverfassungsgericht - 2 BvR 542/09	5.6.1
08 september 2011	Bundesgerichtshof - 1 StR 38/11	3.4.3.5.2, 5.6.1
11 oktober 2012	Bundesgerichtshof - 1 StR 213/10	5.6.1

Oostenrijkse Jurisprudentie

<i>Datum</i>	<i>Instantie</i>	<i>Paragraaf</i>
03 juli 1965	Verfassungsgerichtshof - B59/64	5.6.2
07 december 1982	Verwaltungsgerichtshof - 82/14/0088	2.5.7, 5.6.2
18 februari 1983	Verwaltungsgerichtshof - 81/17/0012	2.5.7, 5.6.2
08 april 1983	Verwaltungsgerichtshof - 81/17/0199	2.5.7
20 september 1989	Verwaltungsgerichtshof - 88/13/0072	5.6.2
10 maart 1992	Oberster Gerichtshof - 14Os61/91	5.6.2
06 augustus 1996	Verwaltungsgerichtshof - 95/17/0109	2.5.7, 5.6.2

Aangehaalde jurisprudentie

26 november 1998	Verwaltungsgerichtshof - 98/16/0199	5.6.2
11 december 2001	Verwaltungsgerichtshof - 2001/05/0371	2.5.7
19 december 2001	Verwaltungsgerichtshof - 99/13/0035	2.5.7, 5.6.2
19 december 2001	Verwaltungsgerichtshof - 2001/13/0064	2.5.7, 5.6.2
27 maart 2002	Verwaltungsgerichtshof - 99/13/0027	2.5.7, 5.6.2
24 juni 2004	Verwaltungsgerichtshof - 2004/15/0024	5.6.2
26 april 2007	Verwaltungsgerichtshof - 2005/14/0037	5.6.2
27 februari 2008	Verwaltungsgerichtshof - 2005/13/0095	5.6.2
23 juni 2009	Verwaltungsgerichtshof - 2007/13/0005	5.6.2
28 maart 2011	Verwaltungsgerichtshof - 2011/17/0039	5.6.2

Jurisprudentie van de Verenigde Staten

<i>Datum</i>	<i>Instantie</i>	<i>Paragraaf</i>
1933	United States Supreme Court - United States vs. Murdock - 290 U.S. 389	3.4.3.5.2, 5.6.3.2
1961	United States Supreme Court - James vs. United States - 366 U.S. 213	5.6.3.2
1973	United States Supreme Court - United States vs. Bishop - 412 U.S. 346	5.6.3.2
1974	United States Courts of Appeals - United States vs. Critzer - 4th Cir, 498 F.2d 1160	5.6.3.2
1976	United States Supreme Court - United States vs. Pomponio - 429 U.S. 10	5.6.3.2
1979	United States Courts of Appeals - United States vs. Garber - 5th Cir, 607 F.2d 92	5.6.3.2
1983	United States Courts of Appeals - United States vs. Dahlstrom - 9th Cir, 713 F.2d 1423	5.6.3.2
1983	United States Courts of Appeals - United States vs. Ingredient Techn. Corp - 2nd Cir, 698 F.2d 88	5.6.3.2
1985	United States Courts of Appeals - United States vs. MacKenzie - 2nd Cir, 777 F.2d 811	5.6.3.2
1985	United States Courts of Appeals - United States vs. Mallas - 4th Cir, 762 F.2d 361	5.6.3.2
1986	United States Courts of Appeals - United States vs. Curtis - 6th Cir, 782 F.2d 593	5.6.3.2
1987	United States Courts of Appeals - United States vs. Heller - 11th Cir, 830 F.2d 150	5.6.3.2
1991	United States Supreme Court - Cheek vs. United States - 498 U.S. 192	5.6.3.2
1991	United States Courts of Appeals - United States vs. Harris - 7th Cir, 942 F.2d 1125	5.6.3.2
2006	United States Courts of Appeals - United States vs. Abboud - 6th Cir, 438 F.3d 554	5.6.3.2
2011	United States Courts of Appeals - United States vs. Cole - 4th Cir, 631 F.3d 146	5.6.3.2

TREFWOORDENREGISTER

A

aanmaning	3.2.1
aanmerkelijke kans	3.4.3.6.1, 3.4.3.6.2, 3.4.3.6.5, 3.4.3.6.8, 6.3.2
aannemelijk maken	3.3.1.4, 3.3.2.4, 3.7.1.1, 3.7.1.2
aangiftebelastingen	3.2.2.2
aanslagbelastingen	3.2.2.1
aanvaarding	3.4.3.6.5 t/m 3.4.3.6.8, 3.6, 3.8.1.2.4, 5.3.3, 6.3.2 t/m 6.3.3, 6.5.1 t/m 6.5.2, 6.6, 6.6.1, 6.6.3.1
accuracy penalties	2.5.7, 5.6.3.1
afwezigheid van materiële wederrechtelijkheid	3.7.1.1, 3.7.2
algemeen beginsel van behoorlijk bestuur	2.4.2
afwezigheid van alle schuld	3.3.2.5, 3.7.1.1, 3.7.1.2, 3.7.3 t/m 3.7.3.2, 4.3.1, 4.5.1, 4.5.2, 6.5.2, 6.6.2
ambtshalve vermindering	2.6.2

B

belastinglatentie	3.4.3.6.2
belastingverijdeling	3.4.3.6.9
beleidsbesluiten	2.5.4.6
BEPS action plan	5.7.2
Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst	4.3.3, 4.3.5, 4.5.1
bestanddelen	3.3.1.3, 3.3.2.3, 3.3.2.4
Bestimmtheitsgebot	5.6.1
betalingsverplichting	3.2.2.2, 3.2.3
bewuste schuld	3.4.2.4, 3.4.3.6.5 t/m 3.4.3.6.8, 6.3.3, 6.6.1
bewustheid	3.4.3.6.3, 3.4.3.6.4
bewijsvermoeden	3.3.2.4
bezwaar tegen eigen aangifte, voldoening of afdracht	3.7.2, 4.2.2, 5.5.2, 5.5.3
boete bij definitieve aanslag (art. 67d AWR)	3.2, 3.2.2.3, 3.4.1.3, 3.4.1.4, 3.4.3.5.3, 3.4.3.6

boete bij naheffing (art. 67f AWR)	3.2, 3.2.2.2, 3.2.3, 3.4.1.1, 3.4.1.3, 3.4.1.4, 3.4.3.6
boete bij navordering (art. 67e AWR)	3.2, 3.2.2.1, 3.4.1.1, 3.4.1.3, 3.4.1.4, 3.4.3.6
boetegrondslag	3.3.2.1, 3.4.1.4
boos opzet	3.4.1.4, 3.4.3.5.3
buitenlandse bankrekening	3.4.1.2
bij belastingwet voorziene aangifte	3.2.1
bijzondere rechtsvindingsmethoden	2.5.3, 2.5.4.3, 3.4.3.6.9, 5.5.3
bijzondere strafuitsluitingsgrond	3.7.1.1, 3.7.1.2, 6.5.2, 6.5.2.1, 6.6.2

C

cognitieve benadering	3.4.3.6.5, 3.4.3.6.7, 3.4.3.6.8, 3.8.1.2.4
Commissie van Slooten	3.5.1
conclusie A-G	2.5.1.1 t/m 2.5.1.3, 2.5.2.2, 2.5.4, 2.5.5
conflicterende bepalingen	2.5.3, 2.5.4.4, 2.5.5
contra-indicatie	3.4.3.6.6, 3.4.3.6.7
criteriumfiguur	3.4.2.2, 3.4.2.3

D

definitieve aanslag	3.2.2.1, 3.2.2.3
delictsomschrijving	3.3.1.3
dubbele potentialis	3.5.1, 3.5.2
dynamische (rechtsvindings)methode	2.5.4.1

E

eenieder verbindende bepalingen	2.5.3, 2.5.4.4
elementen	3.3.1.3, 3.3.1.4, 3.3.2.5, 3.7.1.1, 3.7.1.2
Empfängerhorizont	5.5.2, 5.6.1
Eventualvorsatz, bedingte Vorsatz	5.6.1, 5.6.2

F

fahrlässig	5.6.2
feitelijk standpunt	2.4.1
fraus legis	2.5.3, 2.5.4.3, 3.4.3.6.9, 5.5.3

G

gedragsnorm	3.4.1.2, 3.4.2.2, 3.4.2.3, 4.3.2 t/m 4.3.4, 4.6.1.2, 4.6.2.2, 6.2.1, 6.6.1, 6.7
-------------	---

gekleurd opzet	3.4.3.5.2 t/m 3.4.3.5.5, 3.6, 5.5.1, 5.6.1, 5.6.2, 5.6.3.2
gemachtigde	3.4.1.5, 3.4.3.6.2, 3.4.3.6.4, 3.4.3.6.7, 3.6, 3.8.1.3, 3.8.2.2, 5.6.1, 5.6.2, 5.7.2, 6.7
genietingsmoment	2.5.3, 2.6.2
geobjectiveerd bestanddeel	3.4.3.4, 3.5 t/m 3.5.2
gevolgbestanddeel	3.4.1.4, 3.5 t/m 3.5.2, 4.4.1
gewijzigd standpunt	2.6.2
goede trouw	5.3.3
grenzen van de wet	1.1, 3.7.3.1, 5.5.3, 5.5.4, 5.7.1, 6.2.3, 6.4.2
grove schuld	3.4.1.2 t/m 3.4.1.5, 3.4.2.1 t/m 3.4.2.4, 4.2.1, 4.2.2, 4.3.2, 6.3.3, 6.4.2, 6.6, 6.6.1, 6.6.3.2, 6.7
H	
hetzelfde feit	1.1, 3.2, 3.2.2.1 t/m 3.2.2.3
horizontaal toezicht	4.3.2
I	
ingewikkeldheid wet- en regelgeving	2.5.2.1, 2.5.2.2, 3.4.2.3, 3.4.3.5.1, 3.4.3.5.2, 3.4.3.6.2, 3.4.3.6.4, 5.5.1, 5.6.3.2
inhoudingsplichtige	3.2.2.2
K	
kleurloos opzet	3.4.3.5.1, 3.4.3.5.2
kwalificatieoordeel	2.4.1, 2.6.1
kwade trouw	3.2.2.1, 3.4.1.1, 3.4.3.6.7, 3.8 t/m 3.8.1.3, 4.3.3, 4.6.1.1, 4.6.1.2, 6.6, 6.6.3.1, 6.7
kwijtschelding bij dwaling of onwillig verzuim	5.3.2.2
kwijtschelding verhoging naar mate van verwijtbaarheid	3.3.2.1
L	
lagere wetgeving	2.5.3, 2.5.4.4
legaliteitsbeginsel	3.4.3.6.9, 5.5.5, 5.6.3.2
lichtfertig	5.6.1
lex certa beginsel	5.5.5

M

maatschappelijk verantwoord gedrag	5.5.3
materiële belastingschuld	5.5.3
maximaal betrachte zorg	3.7.1.1, 3.7.3, 3.7.3.2, 4.5.2, 6.6.2
meldplicht bij pleitbaar standpunt	4.2.2, 4.3.2, 5.7.2, 6.6.2
misbruik van recht	2.5.3, 2.5.4.3, 3.4.3.6.9, 5.5.3
moment aan de hand waarvan kwade trouw wordt beoordeeld	3.8.1.2.2
moment aan de hand waarvan opzet, grove schuld wordt beoordeeld	3.4.1.3
moment aan de hand waarvan pleitbaar standpunt wordt beoordeeld	2.5.2.2, 2.5.5

N

nalaten om aangifte te doen	3.2, 3.2.1, 3.2.2.3, 3.2.2.4, 3.2.3, 3.7.3.1, 3.7.3.2, 3.8.2.1
naheffingsaanslag	3.2.2.2
navorderingsaanslag	3.2.2.1, 3.8.1.1
nieuw feit	3.2.2.1, 3.8.1.1, 3.8.1.2.1, 3.8.1.2.2
normativeren	3.4.1.2

O

objectieve werking	2.2.1, 4.2.2, 4.3 t/m 4.3.4, 4.4.2.3, 4.5.1, 4.6.1.1 t/m 4.6.2.2, 6.2
objectiveren in verband met bewijs opzet	3.4.1.2, 3.4.3.2
objektive Vertretbarkeit	2.5.7, 5.6.1
objektiv Zweifelhaft	2.5.7, 5.6.1
omkering van de bewijslast	3.3.2.4, 3.8.2.1, 3.8.2.2
omvang van het geschil	2.4.3
onbewuste schuld	3.4.2.4, 6.6.1
onderbelichte rol aanvaarding	3.4.3.6.7, 3.6, 4.3.3
onderliggende normen	3.4.2.2, 3.4.2.3
onderscheid tussen opzet en (groe) schuld	3.4.1.2, 3.4.3.6.5, 3.4.3.6.7
onderscheid tussen bestanddelen en elementen	3.3.1.3, 3.3.1.4, 3.7.1.1, 3.7.1.2
onderzoeksplicht	3.4.2.3, 3.4.3.6.4, 4.2.2
ongeschreven strafuitsluitingsgrond	3.7.1.1 t/m 3.7.2
onjuiste aangifte	3.2.1, 3.2.2.3, 3.4.1.3, 3.4.1.4, 3.4.3.5.2, 3.4.3.5.3, 3.8.1.2.1, 3.8.1.2.2, 4.3.1, 4.4.1
onjuiste betaling	3.2.2.2, 3.4.1.3, 3.4.1.4, 3.4.3.5.3, 3.4.3.5.4, 4.3.1

onjuiste heffing	3.2.2.1, 3.4.1.3, 3.4.1.4, 3.4.3.5.2, 3.4.3.5.3, 3.8.1.2.1, 3.8.1.2.2, 4.3.1
onjuiste informatieverstrekking	3.2.2.1, 3.5.2, 3.8.1.2.1, 3.8.1.2.2, 4.6.1.1, 6.5.1.1, 6.6.3.1
onschuldpresumptie	3.3.2.4, 3.4.1.5
onrechtmatig verkregen bewijs	1.1
ontoereikende aangifte	3.8.2.1, 3.8.2.2
onzekerheid bij uitleg arresten	2.5.4.5
open norm	2.5.3
opzet	3.4.1.2 t/m 3.4.1.5, 3.4.3.1 t/m 3.4.3.6.9, 4.2.1, 4.2.2, 4.3.3, 4.3.4, 4.4.2 t/m 4.4.2.3, 6.2.1, 6.3 t/m 6.3.3, 6.5.1 t/m 6.5.2.1, 6.6.3.1, 6.6.3.2, 6.7
onderbouwing oordeel dat standpunt pleitbaar is	2.5.4
onderbouwing stelling dat standpunt pleitbaar is	2.4.3, 6.5.1.1
P	
pleitbaar standpunt als alles-of-niets-begrip	2.2.1
pleitbaar standpunt “deus ex machina”	4.2.2, 4.3.3, 4.4.2.2, 5.4.1, 6.3.1.1, 6.4.1
position	2.5.7, 5.6.3, 5.6.3.1
prejudiciële vragen	2.5.1.1 t/m 2.5.1.3, 2.5.2.2, 2.5.4, 2.5.5
R	
rechterlijk beslissingsmodel	3.3.1.3
Rechtsauffassung	2.5.7, 5.6.1
rechtsbronnen	2.5.2.1, 2.5.4, 2.5.5, 2.5.7
rechtseenheid	1.1, 6.5.2, 6.6.3.1
rechtsgelijkheid	1.1, 6.5.2
rechtshistorische achtergrond van het pleitbare standpunt	5.3 t/m 5.3.4
rechtshistorische (rechtsvindings)methode	2.5.4.1
rechtsoordeel	2.4.1
rechtskundig standpunt	2.4.1, 2.5.1.1 t/m 2.5.2.1, 2.5.5
rechtsvindingsmethoden	2.5.2.1, 2.5.3 t/m 2.5.4.1, 2.5.4.3, 2.5.5, 2.5.7
rechtvaardigingsgronden	3.3.1.3, 3.3.2.1, 3.7.1.1 t/m 3.7.2
reasonable basis in the law	2.5.7, 5.6.3.1

reasonable cause and in good faith	5.6.3.1
richtige heffing	5.5.3
S	
schuld	3.4.1.2, 3.4.2.1, 3.4.2.2, 3.4.2.4
schuld benodigd voor omkering van de bewijslast	3.8.2.2, 4.6.2.1, 4.6.2.2, 6.6.3.2
schulduitsluitingsgronden	3.3.1.3, 3.7.1.1, 3.7.1.2, 3.7.3 t/m 3.7.3.2
schijntransacties	2.4.1
standpunt verdedigd in de literatuur	2.5.6
stellig en zonder voorbehoud	3.2.1, 3.7.2, 5.5.1, 5.5.4, 6.2.3
stelplicht	2.4.3, 3.7.1.2
Steueranspruchstheorie	3.4.3.5.2, 5.6.1
“stoel van de rechter” criterium	2.5.5
strafmaatverweer	1.3
strafuitsluitingsgrond in verband met “toelaatbaar handelen”	6.5.2, 6.5.2.1, 6.6.2
strafuitsluitingsgronden	3.3.1.3, 3.3.2.5, 3.4.3.3, 3.6, 3.7 t/m 3.7.4
strekingsvereiste	3.5.1, 3.5.2
stuur- en weegploeg	1.1
substantial authority	2.5.7, 5.6.3.1
T	
teleologische (rechtsvindings)methode	2.5.4.1
toelaatbare wijze van aangifte doen	4.4.2.1 t/m 4.4.2.3, 6.2.2, 6.4.2
toerekening opzet, grove schuld	3.4, 3.4.1.5, 3.6, 3.8.1.3, 3.8.2.2, 6.7
Treasury Regulations	2.5.7, 5.6.3.1
tijdstipbelastingen	5.5.3
tijdvakbelastingen	5.5.3
U	
uitnodiging tot het doen van aangifte	3.2.1, 3.2.3, 3.7.3.1, 5.5.1
uitvoering van een wettelijk voorschrift	3.7.1.1, 3.7.2
uncertain tax position	5.6.3, 5.7.2
uncertainty of the law	5.6.3.2
una via	3.2, 3.2.2.1 t/m 3.2.2.3
V	
vaststelling van de feiten	2.4.1, 2.4.3, 2.6.1
verankering standpunt in de feiten	2.6, 2.6.1, 4.3.3, 4.4.2.3
Verbotsirrtum	3.4.3.5.2, 5.6.1, 5.6.2

verdeling bewijslast	3.3.2.4, 3.7.1.2
vereiste aangifte	3.8.2.1, 3.8.2.2
verenigbaarheid standpunt met de aangifte(n)	2.6, 2.6.2, 4.3.3
vergelijkbare zaak	2.5.1.2, 2.5.1.3, 2.5.4, 2.5.5
vergrijpboete	3.2
verhoging ter voorkoming van lichtvaardig procederen	5.3.2.1
verhogingen	3.3, 3.3.2.1, 3.3.2.2, 3.3.2.4, 3.4.2.1, 3.4.3.1, 5.2, 5.3.2 t/m 5.3.3
verkeerde toepassing of schending van de wet	5.3.2.1
vermeend of putatief pleitbaar standpunt	6.7
verontschuldigbare rechtsdwaling	3.4.3.5.5, 3.7.1.1, 3.7.1.2, 3.7.3.1, 4.4.1, 4.4.2.3, 4.5.2, 6.6.2
vertretbare Rechtsansicht	2.5.7, 5.6.2
verzuimboete	3.2.2.4, 3.7, 3.7.1.2, 3.7.3 t/m 3.7.4
voorwaardelijk opzet	3.4.1.2, 3.4.3.6 t/m 3.4.3.6.9
volitieve benadering	3.4.3.6.5, 3.4.3.6.7
volwaardig opzet	3.4.1.2, 3.4.3.6.4
vrije bewijsleer	3.3.2.4
vrijheid om eigen interpretatie of toepassing van het recht aan de rechter voor te leggen	5.5.2, 5.5.4, 6.2.2, 6.2.3
vrijheid om de gunstigste interpretatie of toepassing van het recht te volgen	1.1, 5.5.3, 5.5.4, 5.7.1, 6.2.2, 6.2.3, 6.4.2, 6.5.1, 6.5.2, 6.6.2
vrijheid om de fiscaal gunstigste weg te kiezen	5.5.3
W	
waardering van bewijsmiddelen	2.4.1
wetshistorische (rechtsvindings)methode	2.5.4.1
wetssystematische (rechtsvindings)methode	2.5.4.1
wettig en overtuigend bewijs	3.3.1.4
willfulness	3.4.3.5.2, 5.6.3.2
woonplaats, vestigingsplaats	2.4.1, 2.5.3, 2.6.1, 4.4.2.1, 4.4.2.3
Z	
zelfstandige fiscale kwalificatie	2.5.4.2

CURRICULUM VITAE

Marion M. Kors is op 25 mei 1967 in Edam geboren als Marion M. Griep. Zij is opgegroeid in Edam en Volendam. Thans woont zij al meer dan 20 jaar met haar man en dochters in Zutphen.

In de jaren '80 doorliep zij het gymnasium aan het Werenfridus College in Hoorn. Daarna deed zij propedeuse rechten aan de Vrije Universiteit Amsterdam. Na een jaar zette zij haar rechtenstudie voort aan de Universiteit Leiden, studierichting belastingrecht. Na de afronding van deze studie voltooide zij aan het begin van de jaren '90 aan dezelfde universiteit een vrij doctoraal rechten (met civiel effect). Aan het begin van het nieuwe millennium volgde zij de Europese Fiscale Studies aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

Met twee afgeronde studies ving zij begin jaren '90 haar loopbaan aan bij Buruma Maris in Den Haag. Na een jaar werd zij belastingadviseur bij Deloitte in Enschede, met de advisering van grote bedrijven als aandachtsgebied. Daarnaast was zij lid van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs. In 2001 stapte zij, door de Europese Fiscale Studies nieuwsgierig geworden naar het fiscale boete- en strafrecht, over naar Jaegers en Soons Advocaten-Belastingkundigen in Nijmegen. Als advocaat-belastingkundige was zij in die tijd lid van de Nederlandse Orde van Advocaten en van de Nederlandse Vereniging van Advocaten-Belastingkundigen.

Na een sabbatical year is zij sinds 2008 werkzaam bij de belastingdienst/Grote Ondernemingen, eerst als heffingsspecialist vennootschapsbelasting, vervolgens als vaktechnisch coördinator formeel belastingrecht en vanaf 2015 als landelijk contactambtenaar AWR. In die functie vindt zij haar twee professionele interesses, de belastingheffing bij grote bedrijven en het fiscale boete- en strafrecht, met elkaar verenigd.

De eerste stap richting de wetenschap heeft zij aan het begin van het nieuwe millennium gezet als annotator voor het Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht. Daarna heeft zij bij het opzetten van het deel formeel belastingrecht van de Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht een artikelsgewijs commentaar op

een aantal wetsartikelen uit de AWR en de Awb geschreven. Met de aanstelling van prof.dr.mr. R.E.C.M. Niessen, die zij kende van de zojuist genoemde vakbladen, als hoogleraar formeel belastingrecht aan de Radboud Universiteit in Nijmegen zag zij in 2009 de gelegenheid om haar al langer gekoesterde wens om te promoveren ten uitvoering te brengen.